

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 über die Beschwerde der Bf, Adr., ehemals vertreten durch Dr. XX WP- und Steuerberatungsgesellschaft, vom 23.07.2014 gegen die an Bf und X. gerichteten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 26.06.2014 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO sowie Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2007 und 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18.10.2018

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am 26.6.2014 ergingen folgende an Bf & X. gerichtete Bescheide, in welchen begründend auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wurde:

Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO:

	2007	2008
Feststellung Einkünfte aus Gewerbebetrieb	54.149,69	58.479,43
Anteil Bf	23.202,09	12.918,52
Anteil X.	30.947,60	45.560,91

Umsatzsteuerbescheide:

	2007	2008
Umsatzsteuer	23.480,83	26.069,27

In der **Niederschrift vom 21.5.2014** über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung wurde festgehalten:

Tz 1 Atypische stille Gesellschaft

Die in den Jahren 2007 und 2008 (fast ausschließlich) im A. Hotel („Hotel A“) ausgeübte Gebäudereinigung sei von Frau BfY (nunmehr verheiratete Bf) und Herrn X. gemeinschaftlich im Rahmen einer atypisch stillen Gesellschaft ausgeübt worden. Der Gewinn sei je zur Hälfte den beiden Gesellschaftern zuzurechnen.

Tz 2 Einnahmen

Die unter den Firmennamen BfY, C Bau GmbH (Deckungsrechnung D), C GmbH und E KG ausgestellten Rechnungen seien zusammenzufassen. Für jene Zeitabschnitte, für die keine Rechnungen vorliegen, erfolge eine Schätzung.

	2007	2008
BfY (geschätzt)	42.000	63.000,00
C Bau GmbH (D)	8.000,00	
C GmbH	90.885,00	29.484,00
E KG		67.021,48
Erhaltene Zahlungen (brutto)	140.885,00	159.505,48
Einnahmen netto	117.704,17	132.921,23

Tz 3 Reinigungskräfte („Personal“)

Für die Durchführung der Reinigungstätigkeit seien zahlreiche Personen mit Werkvertrag beauftragt worden. Die Rechnungen seien nur teilweise vorhanden, der Aufwand sei daher von der Betriebsprüfung im Wege der Schätzung ermittelt worden. Die Kosten seien mit 47% der ausgestellten Rechnungen (Bruttoumsatz) geschätzt worden.

	2007	2008
Ausgestellte Rechnungen brutto	140.885,00	213.993,54
Aufwand Reinigungskräfte 47%	66.000	101.000,00

Tz 4 Sonstige Betriebsausgaben

Aus dem Unternehmensabschnitt E KG seien weitere Ausgaben (hauptsächlich Rechtsanwaltskosten) nachgewiesen worden. Aufwendungen insbesondere für einen LKW

seien im Schätzungsweg anzuerkennen. Die bei der E KG geltend gemachte Vorsteuer 2008 von 514,98 Euro sei nun bei der stillen Gesellschaft in Ansatz gebracht worden.

Betriebsausgaben: 5.000,00 Euro (2007), 6.084,20 Euro (2008)

Tz 5 Doppelte Überweisungen

Die seitens des Auftraggebers Hotel A erfolgten Doppelüberweisungen, die Gegenstand eines Strafverfahrens wegen Unterschlagung gewesen seien, seien Herrn X. als Sondereinnahmen zuzurechnen.

Rechnung an BfY (2007) 7.745,52 Euro

2 Rechnungen an C GmbH (2008) 32.642,40 Euro

Die umfangreichen Feststellungen der Außenprüfung befinden sich im Detail im **Bericht vom 26.6.2014** und haben im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Im Zuge der Ermittlungen habe sich herausgestellt, dass die acht Rechnungen auf den Firmennamen C GmbH gefälscht gewesen seien. Da zwei dieser Rechnungen im Gesamtbetrag von 32.642,40 Euro vom Hotel versehentlich doppelt überwiesen und nicht zurückgegeben worden waren, sei gegen die Bf ein Strafverfahren wegen des Verdachts der Unterschlagung eingeleitet worden. Das Verfahren gegen die Bf als Beschuldigte sei schließlich eingestellt worden (Tz 2 des Berichts).

Die Bf habe für 2007 keine Steuererklärungen abgegeben. Für 2008 sei nur die von der Bf neu gegründete E KG steuerlich erfasst worden. Es habe daher wegen des Verdachts auf vorsätzliche Abgabenhinterziehung eine Außenprüfung nach dem Finanzstrafgesetz stattgefunden (Tz 3).

Nach einer Kontaktaufnahme des Prüfers mit der Bf habe in der Folge ein steuerlicher Vertreter für das Jahr 2008 zwei Ordner mit Belegen zur Verfügung gestellt (Tz 5).

Die Bf habe von 26.9.2006 bis 27.1.2009 eine Gewerbeberechtigung für Hausbetreuung (Durchführung einfacher Reinigungs- und Wartungstätigkeiten aufgrund von Werk- und freien Dienstverträgen) gehabt (Tz 7).

X. habe die Bf zum Hotel vermittelt. Das Hotel sei im Juli 2007 eröffnet worden, wobei die A Hotelbetriebs GmbH und die F Hotelmanagement GmbH involviert seien. X. sei (gemeinsam mit G) von 29.9.2006 bis 9.8.2008 handelsrechtlicher Geschäftsführer der F Hotelmanagement GmbH gewesen und habe auch einen Gesellschaftsanteil von 12,5% gehalten. Die Reinigungsarbeiten seien der A Hotelbetriebs GmbH in Rechnung gestellt worden (Tz 8).

Die Bf habe einen mündlichen Vertrag zur Erbringung der Reinigungsarbeiten im Hotel gehabt. In der Unternehmensphase 1 habe die Bf als Einzelunternehmerin auf ihren Namen die Rechnungen ausgestellt. Aktenkundig sei lediglich eine Rechnung vom 14.8.2007 über 7.745,52 Euro inklusive USt für den Leistungszeitraum 1. bis 13.8.2007. Die Zahlung sei auf ein Konto der Bf erfolgt. Die restlichen Umsätze des Zeitraums Anfang Juli bis Ende August 2007 habe der Prüfer geschätzt (Tz 9).

Da die Bf die Kleinunternehmergrenze nicht überschreiten wollte, sei in der Unternehmensphase 2 die Bf in der C Bau GmbH von 17.9.2007 bis 12.10.2007 als teilzeitbeschäftigte Reinigungskraft angestellt worden und habe diese Gesellschaft zwei Rechnungen über insgesamt 8.790 Euro plus USt für die Reinigungstätigkeit im Hotel geschrieben. Als Deckungsrechnung habe eine Bekannte der Bf, D, eine Rechnung an die C Bau GmbH über 8.000 Euro ohne USt ausgestellt. D habe gegenüber dem Prüfer angegeben, lediglich als Strohmännchen aufgetreten zu sein und das von der C Bau GmbH überwiesene Geld der Bf bar weitergeleitet zu haben. Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei der Erlös von 8.000 Euro bei der gegenständlichen Gesellschaft der Bf mit X. zu versteuern. Bei der polizeilichen Einvernahme habe die Bf bestätigt, Geld über die C Bau GmbH erhalten zu haben. Der Bf seien überdies die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund des Lohnzettels zugeflossen (Tz 10).

In der Unternehmensphase 3 seien von Oktober 2007 bis Jänner 2008 die Reinigungsarbeiten im Hotel mit acht manipulierten Rechnungen fakturiert worden. Im späteren Strafverfahren habe sich herausgestellt, dass die Beträge von insgesamt 120.369 Euro inkl. USt auf ein Konto einer Bekannten der Bf und des X. überwiesen und in bar dem X. übergeben worden seien (Tz 11).

Für die Unternehmensphase 4 zwischen 31.1.2008 und 7.4.2008 gebe es keine Rechnungen, die Reinigungstätigkeiten im Hotel seien jedoch nachweislich weiter erbracht worden. Der Prüfer habe den Umsatz daher geschätzt (Tz 12).

In der Unternehmensphase 5 habe die Bf mit ihrem Bruder am 28.2.2008 die E KG gegründet, die beim Finanzamt erfasst gewesen sei. Ab 14.4.2008 habe die E KG für die Reinigungsarbeiten im Hotel 18 Rechnungen über rund 121.000 Euro inkl. USt ausgestellt. Wegen der fehlenden UID-Nr. der E KG habe das Hotel aber lediglich die Nettobeträge ausgezahlt. Die Auszahlungen seien auch deswegen niedriger gewesen, weil das Hotel Gutschriften gegengerechnet habe. Die letzten beiden Rechnungen seien schließlich gar nicht bezahlt worden. Laut Geschäftsführer G habe die Bf den Vertrag mit dem Hotel per 10.8.2008 schließlich aufgekündigt.

Die Steuererklärungen und Grundaufzeichnungen der E KG seien grob fehlerhaft. Der Prüfer habe die Einnahmen und Ausgaben anhand der Belege rekonstruiert und Lücken durch Schätzungen ergänzt. Über die E KG sei am 25.6.2008 Konkurs eröffnet worden und sei sie am 10.4.2010 im Firmenbuch gelöscht worden. Das Konkursverfahren über die Bf sei wegen Zahlungsunfähigkeit nicht eröffnet worden (Tz 13).

Laut Bf sei für das Reinigungsunternehmen und die Rechnungsmanipulationen nur X. verantwortlich. Aus dem Gerichtsakt sei jedoch eine Beteiligung und Mitwisserschaft der Bf objektiviert. Sie habe 2007 und 2008 gemeinsam mit X. auf mündlicher Basis eine gemeinschaftliche Erwerbstätigkeit zwecks gemeinschaftlicher Einkünfte ausgeübt. Die Bf habe sich um den operativen Teil (Durchführung der Reinigungsarbeiten) und Herr X. um den organisatorischen Teil (insbesondere Rechnungserstellung und Zahlungsverkehr) gekümmert. Laut polizeilicher Einvernahme hätten die Bf und X. die Erträge zur Hälfte

geteilt: *"Am Anfang war schon klar, dass X. für die Vermittlung des Auftrages immer die Hälfte der Einkünfte bekommt."* Damit sei offensichtlich der Gewinn (also abzüglich der Betriebsausgaben) gemeint (Tz 15).

Die Verträge mit den beauftragten Reinigungskräften habe die Bf zwischen August 2007 bis März 2008 auf ihren Namen abgeschlossen, danach auf die Firma E KG. Aus den Werkverträgen lasse sich eine durchgehende Leistungserbringung durch Fremdpersonal ablesen (Tz 16).

Im Mai und Juni 2008 habe die Bf als Einzelunternehmerin dem Hotel zwei Gutschriften über rund 24.000 Euro erteilt, die sich auf Zeiträume im Jahr 2007 beziehen, die aber mit Rechnungen der E KG saldiert worden seien. Die Bf habe damit zu Lasten der E KG auf 24.000 Euro verzichtet. Die Bf könne nun nicht behaupten, mit den Zeitabschnitten vor der E KG nichts zu tun gehabt zu haben (Tz 17).

Nach Ansicht des Betriebsprüfers haben die Bf und X. ein Reinigungsunternehmen gemeinschaftlich betrieben, wobei unerheblich sei, ob die Bf im Detail über jede Ausgangsrechnung informiert gewesen sei. Die Umsätze seien beim Unternehmen steuerpflichtig und seien beide Gesellschafter für die Umsatzsteuer zur ungeteilten Hand haftbar.

Die allfällige Annahme eines Einzelunternehmens des X. sei nicht gerechtfertigt, da die Bf

- die Gewerbeberechtigung hatte,
- das Auftragsverhältnis mit dem Hotel schloss und auch kündigte
- die Werkverträge mit den Reinigungskräften unter ihrem Namen schloss und diese beaufsichtigte
- eine Gutschrift zu Lasten der E KG für jene Rechnungsfälschungen zuließ, von denen sie angeblich keine Kenntnis hatte.

X. habe eine Doppelrolle als Auftraggeber als Hotelgeschäftsführer und als Auftragnehmer gehabt. Als Hotelgeschäftsführer habe er die Abwicklung der Reinigungsarbeiten vor Ort organisiert und habe sich um Rechnungen und Zahlungen gekümmert, ohne für das Reinigungsunternehmen nach außen aufzutreten. Er sei als stiller Gesellschafter einzustufen. Im Innenverhältnis sei er als Geschäftsführer des Reinigungsunternehmens aufgetreten.

Es seien die Gewinne aller Unternehmensabschnitte als atypisch stille Gesellschaft zu versteuern. Die (bisher unterbliebene) steuerliche Erfassung eines Einzelunternehmens der Bf sei damit obsolet. Auch die Existenz der E KG werde negiert und die Erträge der Mitunternehmerschaft zugerechnet. Die Einbeziehung des Bruders der Bf als Kommanditist mit einer Haftsumme von 100 Euro habe nur dazu gedient, um das Reinigungsunternehmen nach Auslaufen der gefälschten Rechnungen weiter betreiben zu können. Auch von den Rechnungen der E KG habe X. immer die Hälfte bekommen. Von den gemeinschaftlichen Einkünften sei daher beiden Gesellschaftern ein Gewinnanteil von je 50% zuzurechnen.

Umsatzsteuerlich seien die Bf und X. für einen einzigen Großauftrag unter den Bezeichnungen der Bf als Einzelunternehmerin, C Bau GmbH, C GmbH und E KG nach außen aufgetreten. Da schwerwiegende Missbräuche erfolgt seien und die Gesellschaft der Bf und des X. jedenfalls den umsatzsteuerlichen Grundtatbestand erfüllt, indem eine gewerbliche Tätigkeit selbständig ausgeübt worden sei, seien sämtliche in den Jahren 2007 und 2008 erwirtschafteten Umsätze dieser Gesellschaft zuzurechnen. Der Umstand des "fehlenden Außenauftritts" werde dabei außer Acht gelassen. Ohne diese "Gesamtlösung" wäre es schwierig, die manipulierten Rechnungen der C GmbH einem Steuersubjekt zuzurechnen (Tz 18).

Da seitens der Bf nicht sämtliche Rechnungen an das Hotel übermittelt wurden, habe der Betriebsprüfer mit dem Geschäftsführer des Hotels, G, Kontakt aufgenommen. Dieser habe aber jede Mitwirkung unterlassen. Der Betriebsprüfer habe daher die nicht durch Rechnungen manifestierten Umsätze geschätzt. Bezüglich der E KG habe sich der Prüfer zu Gunsten der Bf auf die nachweislich belegten Banküberweisungen beschränkt (Tz 20).

Der Betriebsprüfer habe die Bruttoumsätze von vier Wochen im Mai 2008 mit den Fremdleistungskosten desselben Zeitraums verglichen und einen Anteil vom Bruttoumsatz von rund 47% errechnet. Dieser Prozentsatz werde als Betriebsausgabe im gesamten Zeitraum anerkannt (Tz 29). Überdies seien von der E KG Rechtsanwaltskosten nachgewiesen worden und seien zusätzliche Ausgaben von 5.000 Euro (2007) und 6.084,20 Euro (2008) berücksichtigt worden (Tz 31).

Nach der Aktenlage habe X. vom Hotel irrtümlich doppelt überwiesene Beträge für sich einbehalten und seien die Beträge von 7.745,52 Euro (2007) und 32.642,40 Euro (2008) ausschließlich diesem zuzurechnen (Tz 34).

In der **Beschwerde vom 23.7.2014** gegen die eingangs genannten Bescheide wandte der steuerliche Vertreter namens der Gesellschafterin Bf (Beschwerdeführerin, Bf) ein, dass das Unternehmen Bf & X. nicht nach dem Willen der angeblichen Gesellschaft gegründet worden sei, sondern eine Erfindung der Finanzverwaltung sei. X. sei derzeit nicht auffindbar. Der steuerliche Vertreter verwies auf frühere Funktionen des X. laut Firmenbuch und führte des Weiteren aus:

„Um die von der Finanzverwaltung gewählte Besteuerungsform durchführen zu können unterstellt die Finanz die Gründung einer Stillen Gesellschaft gem. § 179 UGB zwischen Fr. Bf und Herrn X., wobei maßgebliche Sachverhaltsdetails und gesetzliche Erfordernisse außer Acht gelassen wurden.

Zur Gründung einer stillen Gesellschaft ist gem. § 179 die Erlegung einer Vermögenseinlage notwendig, die zudem in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht. Die gesamte Bescheidbegründung führt in keinem Wort Beweise oder Indizien an, dass ein derartiger Akt gesetzt wurde oder von der BP als erwiesen erachtet wird.

Die Einschätzung der Tätigkeit als stille Gesellschaft ist eine Ermessensüberlegung der Finanzverwaltung, wobei in der Begründung keine Abwägung angeführt ist, welche

Gründe dafür und welche dagegen sprechen. Die vorliegenden Bescheide weisen in diesem Punkt Begründungsmängel auf.

In keiner Weise wurden die Sprachschwierigkeiten von Fr. Bf abgewogen. Des Weiteren wurden keine für Fr. Bf entlastenden Umstände in die Würdigung mit einbezogen.

Tatsache ist, dass Fr. Bf nach ihrem Zuzug von Polen nach Österreich zuerst als Kindermädchen, danach als Putzfrau tätig war. Den Gewerbeschein für das Reinigungsgewerbe musste sich Fr. Bf wegen den diesbezüglichen EU-Bestimmungen lösen. Eine tatsächliche selbständige Tätigkeit mit dem Aufbau eines Unternehmens hatte Fr. Bf niemals vor, was auch ihr Handeln im Anschluss an die X.-Verbindung bestätigt (Kassierin bei Spar, dzt. Umschulung zu Altenpfleger).

Weiters ist die Einstellung des Verfahrens wegen Betrugs durch die Staatsanwaltschaft Wien eine Tatsache. Im Verfahren kam eindeutig hervor, dass es an Hrn. X. lag, der für Geldflüsse weg vom Hotel sorgte.

Aus mehreren Akten geht hervor, dass zu keiner Zeit Fr. Bf Rechnungen der C Bau GmbH ausgestellt hat, oder an Rechnungsfälschungen beteiligt war. Diese gefälschten Rechnungen waren der Verrechnungsgrund zwischen X. und dem Hotel, wobei X. nicht auftreten wollte. Über das auf den Rechnungen aufscheinende Konto hatte Fr. Bf zu keiner Zeit alleine oder mit anderen Personen gemeinsam Verfügungsrechte. Hr. X. war es, der die Gelder selbst, oder in seinem Auftrag eine dritte Person, abhob. Wie auch vom Prüfer angeführt wurde, hatte sich X. 50% einbehalten, den Rest an Fr. Bf weitergegeben. Von diesen an Fr. Bf gegebenen Beträgen mussten zuerst die Putzfrauen bezahlt werden, der Rest (ca. 6% der Gesamtsumme) verblieb bei Fr. Bf. Aus diesem Grund ist die von der Prüfung gewählte Aufteilung der Gewinne in der Einheitlichen Feststellung der Einkünfte nicht schlüssig.

Aus dem Gesamtbild und der Betrachtung der wirtschaftlichen Wirkungsweise ergibt sich das Gesamtbild, wonach X. betrügen wollte und in Fr. Bf eine die Gesamtzusammenhänge nicht durchschauende Person gefunden hatte, welche er zu seinem Werkzeug machte. Sicherlich ist der Finanzverwaltung der Name X. aus anderen Besteuerungsverfahren ein Begriff. Die diesbezüglichen, der Finanzverwaltung bekannten Umstände fanden in das vorliegende Verfahren keinen Eingang.

Im Bericht über die Prüfungshandlungen führt die Finanzverwaltung aus, es habe keine Reaktion auf die Mitwirkungspflicht im Verfahren durch die F Hotelmanagement GmbH gegeben. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Finanzverwaltung zur Aufklärung der tatsächlichen Verhältnisse weitaus mehr unternehmen hätte können und nach dem Gesetz auch hätte müssen, als bloß ein Mail an den jetzigen Geschäftsführer zu senden und sich mit keiner Antwort zufrieden zu geben. Die Antworten auf die Fragen:

wer hat die Rechnungen geprüft, wer hat die Zahlungen freigegeben, auf welche Konten wurden Zahlungen getätigt, welche Rechnungen der Putzfrauen scheinen in der Buchhaltung der F Hotelmanagement GmbH sonst noch auf

sind nur einige jener Antworten, die den Sachverhalt objektiviert hätten.

Die BP führt an, der Geschäftsführer hätte auf die schwierige Beschaffung von Unterlagen hingewiesen, auf strenge Vorschriften hinsichtlich der Weitergabe von Daten. Der BP hätte bewusst sein müssen, dass sämtliche Informationen von Seiten des Hotels wesentlich für das vorliegende Besteuerungsverfahren sind und sich nicht in der vorliegenden Art abwimmeln lassen dürfen.

Frau Bf oblag es, wie einer angestellten Bereichsleiterin die Reinigungsarbeiten des Hotels zu organisieren. Sie war gegenüber X. weisungsgebunden. Das Hotel stellte den Putzfrauen sämtliche Gerätschaften und Reinigungsmittel zu Verfügung. Die wirtschaftliche Notlage der Putzfrauen und der gesetzliche Zwang (kein freier Zugang zum Arbeitsmarkt von „Ost“-Arbeitskräften im Prüfungszeitraum) wurde von X. (vielleicht auch dem Hotel) ausgenutzt, um Sachverhalte nach außen hin anders darzustellen. Der Verdacht steht zumindest im Raum, dass X. die Absicht hatte, sich eben dieser Situation zu bereichern. Der wirtschaftliche Wille war offenbar, dass das Hotel (durch den Geschäftsführer X.) die Reinigungsarbeiten in nicht gesetzeskonforme Arbeitsverhältnisse auslagert.

3. Anträge:

Wir beantragen die Zurechnung des Einkommens, als auch der Umsätze alleine Hrn. X., da er eindeutig der Drahtzieher und auch Nutznießer der Zahlungsflüsse war. Wir beantragen die ersatzlose Aufhebung der beeinspruchten Bescheide.

Wir beantragen Akteneinsicht in sämtliche Vernehmungsprotokolle von Zeugen oder auskunftspflichtigen Personen.“

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 29.1.2015 ab. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 2.2.2015 führte das Finanzamt aus:

„Hinsichtlich des Sachverhaltes sei aus verwaltungsökonomischen Gründen auf den Prüfbericht vom 26.6.2014 verwiesen. Stellungnahmen der BP sind in kursiver Schrift eingefügt.

Augenscheinlich unstrittig ist das Ermittlungsergebnis der Außenprüfung, demzufolge in einem Wiener Hotel von Juli 2007 bis August 2008 unter Zuhilfenahme zahlreicher polnischer Reinigungskräfte regelmäßig Reinigungsarbeiten durchgeführt worden sind. Der Auftritt gegenüber dem Hotel erfolgte in unterschiedlicher Form:

- *rund 3 Monate als Einzelunternehmen BfY;*
- *rund 1 Monat als C Bau GmbH (welche tatsächlich existiert hat);*
- *rund 4 Monate als C GmbH mit manipulierten Rechnungen;*
- *rund 5 Monate als E KG.*

Sämtliche Ausgangsrechnungen wurden vom Prüfer aus mehreren Quellen wie ein Puzzle zusammengefügt. Von den nachweislich für das Hotel erbrachten 58 Arbeitswochen waren

40 Wochen mit Rechnungen belegt, die Umsätze für die restlichen 18 Wochen (je 9 in beiden Jahren) mussten durch ergänzende Schätzungen hinzugefügt werden.

Die Betriebsausgaben bestanden im Wesentlichen aus den Honorarzahlungen an die mit der Reinigung beauftragten (selbständigen) polnischen Reinigungskräfte. Hierfür wurde dem Prüfer ein Konvolut von Werkverträgen und Rechnungen beigebracht. Da auch diese Rechnungen (vor allem für 2007) nicht vollständig vorhanden waren, ermittelte der Prüfer im Schätzungsweg die Personalkosten durch kalkulatorische Rückrechnung von den Umsätzen.

Das vom Prüfer im Bericht erstellte Rechenwerk wird in der eingebrachten Beschwerde weder hinsichtlich der Umsätze noch hinsichtlich der Gewinne in Frage gestellt. Der Prüfer geht daher davon aus, dass die errechneten Umsätze und Gewinne der Höhe nach außer Streit stehen.

Im Zuge der Beschwerde vom 23.7.2014 wurde die folgende Begründung für die nachfolgenden Anträge auf alleinige Zurechnung der Einkünfte an Hrn. X. bzw. die ersatzlose Aufhebung der beeinspruchten Bescheide angegeben:

1) Die Einschätzung der Tätigkeit als Stille Gesellschaft sei eine Ermessensüberlegung der Finanzverwaltung, wobei in der Begründung keine Abwägung angeführt ist, welche Gründe dafür und welche dagegen sprächen. Die vorliegenden Bescheide weisen in diesem Punkt Begründungsmängel auf.

Unter behutsamer Abwägung sämtlicher Komponenten kam der Prüfer zum Schluss, das Zusammenwirken der Bf. mit Herrn X. als atypische stille Gesellschaft einzustufen. Die dazu führenden Überlegungen wurden in Tz. 18 festgehalten. Der von der Bf. beanstandete Begründungsmangel (Punkt 2. dritter Absatz) ist daher nicht nachvollziehbar.

Hinsichtlich der inhaltlichen Beurteilung auf Basis formalrechtlicher Kriterien (Erlegung einer "Vermögenseinlage" gemäß § 179 UGB) mag die Bf. formal im Recht sein. Es muss jedoch mit aller Deutlichkeit auf die Besonderheit des Einzelfalls verwiesen werden, die eine problemlose Einstufung de facto unmöglich macht. Die gewählte Vorgangsweise, zum Zweck der Steuervermeidung

- *ein und dasselbe Unternehmen in mehrere "Anzüge" zu kleiden,*
- *über eine Baufirma und eine korrespondierende Deckungsrechnung abzurechnen,*
- *und Rechnungsmuster dieser Baufirma zu Manipulationszwecken zu missbrauchen,*

ist in der Rechtsordnung nicht vorgesehen. Ein Einzelfall dieser Art kann daher nicht mit dem bestehenden Regelwerk allein gelöst werden sondern erfordert eine über die formalen Grundsätze hinausgehende Betrachtungsweise. Fest steht, dass die Rolle Herrn X. nach außen nie erkennbar war, im Innenverhältnis zur Bf. dieser jedoch wie ein Geschäftsführer agiert und sich um die Rechnungs- und Zahlungsabwicklung gekümmert hat. Hierzu konnte er seine "offizielle" Funktion als handelsrechtlicher (Mit-)Geschäftsführer des Hotels optimal ausnutzen und quasi eine Doppelrolle

einnehmen. Bei der Wahl der passenden Gesellschaftsform erschien dem Prüfer die atypische stille Gesellschaft als jene Form, die am ehesten dem vorliegenden Einzelfall entspricht.

In diesem Zusammenhang verweist die Bp. auf einen aktuellen Gesetzesentwurf, mit dem das ABGB und das UGB ab 01.01.2015 modernisiert werden soll (GesbR-Reformgesetz). Der Gesellschaft bürgerlichen Rechts wird demzufolge im § 1176 ABGB das Wahlrecht eingeräumt, als „Außengesellschaft“ oder „Innengesellschaft“ aufzutreten. Hätte es diese Regelung bereits im Prüfungszeitraum gegeben, so hätte die Bp. Frau Bf und Herrn X. als eine solche Innengesellschaft beurteilt.

Im Übrigen verwundert die in der Beschwerde dargelegte Kritik insoweit, als vom steuerlichen Vertreter während des Prüfungsverfahrens bis zur Schlussbesprechung keine diesbezüglichen Bedenken geäußert wurden, von einer atypischen stillen Gesellschaft auszugehen.

Der Vollständigkeit halber möchte der Prüfer anmerken, dass eine allfällige Umqualifizierung der atypischen stillen Gesellschaft in eine andere Gesellschaftsform wohl keine realen Auswirkungen auf die ergangenen Feststellungsbescheide hätte.

Da die Gesellschaft nicht mehr existiert und daher zwecks ordnungsgemäßer Benennung die Personen Bf und X. ohne Zusatz einer Gesellschaftsform als Bescheidadressaten aufscheinen (Tz. 19) würde eine Umqualifizierung zu keiner Änderung des Bescheidspruchs führen.

Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (VwGH 25.02.1997, 92/14/0039; VwGH 09.07.1997, 95/13/0025; VwGH 21.07.1998, 93/14/0149). Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Wie die Ermittlungen der Bp ergeben haben, sind die Einkünfte angesichts der aufgenommenen Tätigkeit und der Tragung des Unternehmerrisikos iSd § 21 Abs. 1 BAO zu 50% Fr. Bf zuzurechnen (siehe Bp in Punkt 3 und 4). Die rechtliche Gestaltung ist somit nicht maßgebend, eine Umqualifizierung würde in der Tat zu keiner Änderung führen.

2) In keiner Weise seien die Sprachschwierigkeiten von Fr. Bf abgewogen worden. Des Weiteren seien keine für Fr. Bf entlastenden Umstände in die Würdigung mit einbezogen worden. Auch hätte Fr. Bf eine tatsächliche selbständige Tätigkeit mit dem Aufbau eines Unternehmens niemals vorgehabt.

Auf Seite 2 unten führt die Beschwerde aus, es wären seitens der Bp. in keiner Weise die Sprachschwierigkeiten von Frau Bf abgewogen worden. Hierzu sei entgegnet, dass das Steuerrecht keine "Zweiklassengesellschaft" von In- und Ausländern kennt und sprachliche Verständigungsprobleme allenfalls im Finanzstrafverfahren Platz greifen, wenn die subjektive Tatseite zu beleuchten ist. Außerdem verweist die Bp. auf die Niederschrift zur polizeilichen Beschuldigtenvernehmung vom 25.01.2009, bei der die Bf. auf eine Übersetzungshilfe (§ 56 StPO) trotz Rechtsbelehrung verzichtet hat (Punkt 11 der Beschuldigtenrechte). Eine gravierende sprachliche Beeinträchtigung kann somit nicht vorgelegen haben.

Hinsichtlich der Beschuldigtenvernehmung von Frau Bf, auf welche die Bp. Bezug nimmt, ist auch auf den Umstand zu verweisen, dass sich der offengelegte Sachverhalt, der sich auf ca. eineinhalb Seiten erstreckt, als sehr detailliert erweist. Dies wäre bei ernsthaften Sprachschwierigkeiten jedenfalls nicht möglich gewesen, weshalb kein Zweifel daran bestehen kann, dass sie auch ihre Beschuldigtenrechte hinsichtlich der Übersetzungshilfe verstanden und bewusst auf diese verzichtet hat. Eine Abwägung hat somit sehr wohl stattgefunden.

Zur Frage, ob Frau Bf überhaupt einer selbständigen bzw. unternehmerischen Tätigkeit nachgehen wollte, wird ebenfalls auf besagte Vernehmung, Seite 3 von 4, verwiesen:

„Ich konnte damals mit meiner Einzelfirma nur bis € 24.000,- im Jahr Rechnungen stellen. Das ist sich aber mit dem Großauftrag nicht mehr ausgegangen, deshalb habe ich mit dem Besitzer der C Bau GesmbH, AdrC, H Kontakt aufgenommen.“

3) Weiters sei die Einstellung des Verfahrens wegen Betrugs durch die Staatsanwaltschaft Wien eine Tatsache. Im Verfahren sei eindeutig hervorgekommen, dass es an Hrn. X. lag, der für Geldflüsse weg vom Hotel sorgte. Aus mehreren Akten gehe hervor, dass zu keiner Zeit Fr. Bf Rechnungen der C Bau GmbH ausgestellt habe oder an Rechnungsfälschungen beteiligt gewesen sei. Diese gefälschten Rechnungen seien der Verrechnungsgrund zwischen X. und dem Hotel gewesen, wobei X. nicht hätte auftreten wollen. Über das auf den Rechnungen aufscheinende Konto hätte Fr. Bf zu keiner Zeit alleine oder mit anderen Personen gemeinsam Verfügungsrechte gehabt. Hr. X. sei es gewesen, der die Gelder selbst oder in seinem Auftrag eine dritte Person abgehoben habe. Wie auch vom Prüfer angeführt worden sei, hatte sich Hr. X. 50% einbehalten, den Rest an Fr. Bf weitergegeben. Von diesen an Fr. Bf gegebenen Beträgen hätten zuerst die Putzfrauen bezahlt werden müssen, der Rest (ca. 6% der Gesamtsumme) sei bei Fr. Bf verblieben. Aus diesem Grund sei die von der Prüfung gewählte Aufteilung der Gewinne in der Einheitlichen Feststellung der Einkünfte nicht schlüssig.

Wie bereits erwähnt (unter 4, Anm.), hat die Bf. im Rahmen ihrer polizeilichen Beschuldigtenvernehmung zu Protokoll gegeben, „dass X. für die Vermittlung des Auftrages immer die Hälfte der Einkünfte“ bekommen habe. Daraus hat die Bp jedenfalls abgeleitet, dass nicht die Einnahmen sondern die (nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden) Reingewinne zwischen der Bf. und X. aufgeteilt wurden.

Laut Beschwerde hätte allerdings die Bf. die Ausgaben alleine tragen müssen und wären ihr dadurch lediglich 6% der Einnahmen als Restgewinn verblieben. In besagtem Protokoll findet sich weiter unten im Zusammenhang mit der E KG die Aussage, „auch von diesen Rechnungen habe X. dann immer die Hälfte in Bar bekommen“. Es ist nicht auszuschließen, dass die Bf. die Begriffe "Einnahmen" und "Einkünfte" durcheinandergeworfen hat. Die Aussage der Bf., ihr sei aus der Hotelreinigung lediglich ein minimales Einkommen verblieben, ist jedenfalls nicht objektivierbar, weil die zweite involvierte Person X. im Verfahren leider nicht befragt werden kann. Abgesehen von der betragsmäßigen Höhe von Umsätzen und Gewinnen ist die Abgabenbehörde im Einzelfall auch berechtigt, die Aufteilung des Gewinnes gemäß § 184 BAO zu schätzen, wenn keine geeigneten schriftlichen Unterlagen vorhanden sind, aus denen sich die zwischen den Gesellschaftern getroffene mündliche Vereinbarung zweifelsfrei ableiten lässt.

4) Aus dem Gesamtbild und der Betrachtung der wirtschaftlichen Wirkungsweise ergebe sich das Gesamtbild, wonach X. betrügen wollte und in Fr. Bf eine die Gesamtzusammenhänge nicht durchschauende Person gefunden habe, welche er zu seinem Werkzeug gemacht hätte. Sicherlich wäre der Finanzverwaltung der Name X. aus anderen Besteuerungsverfahren ein Begriff gewesen. Die diesbezüglichen, der Finanzverwaltung bekannten Umstände hätten in das vorliegende Verfahren keinen Eingang gefunden.

Laut Beschwerde sei die Gesellschaftsform Bf & X. eine "Erfindung" der Finanzverwaltung.

Frau Bf habe sich den Gewerbeschein für das Reinigungsgewerbe lediglich wegen der diesbezüglichen EU-Bestimmungen gelöst und niemals vorgehabt, tatsächlich ein selbständiges Unternehmen aufzubauen. Während sie anfänglich nach dem Zuzug von Polen nach Österreich als Kindermädchen und Putzfrau sowie nach der X.-Verbindung als Kassierin bei Spar gearbeitet habe (und aktuell zur Altenpflegerin umgeschult werde), listet die Beschwerde die früheren Funktionen Herrn X. anhand einer Personensuche in der Firmenbuchdatenbank auf.

Dadurch soll offensichtlich der Unterschied zwischen der „Unternehmerkarriere“ Herrn X. und dem unauffälligen Lebenslauf Frau Bf herausgestrichen werden. Die Bp. merkt hierzu an, dass der Gang in die Selbständigkeit (auch wenn diese oft nur von kurzer Dauer ist) normaler Bestandteil des Wirtschaftslebens ist. Eine tatsächlich gewerblich ausgeübte Tätigkeit verliert nicht deshalb ihre Gewerblichkeit, weil der Gewerbeschein ursprünglich aus einem anderen Motiv gelöst worden ist oder weil man sonst immer in Dienstverhältnissen gearbeitet hat.

Mehrere weitere Anhaltspunkte lassen die Bf. in einer wesentlich bedeutenderen Rolle als die einer bloß weisungsgebundenen Dienstnehmerin X. erscheinen:

- *Sie allein verfügte über die Gewerbekonzession für Reinigungsarbeiten;*
- *Sie allein scheint in der schriftlichen Korrespondenz mit dem Hotel als Vertragspartner auf;*

- Sie allein schloss sämtliche Werkverträge mit dem Reinigungspersonal und scheint auch nur mit ihrem eigenen Namen auf den diesbezüglichen Abrechnungen auf.

Der letztgenannte Punkt erscheint der Bp. besonders bedeutsam. Es werden dieser Stellungnahme daher sämtliche diesbezüglichen Werkverträge, Begleitdokumente und Rechnungen als Anhang angeschlossen (sortiert nach dem jeweils ersten Werkvertragsdatum mit der beauftragten Putzfrau). Bemerkenswerterweise ist dieses bedeutende Detail in der Beschwerde unerwähnt geblieben! Darüber hinaus muss auch noch das Auftreten der Bf. am Beginn und am Ende der Geschäftsbeziehung zum Hotel näher beleuchtet werden:

- Die Bf. ist zu Beginn nachweislich als Einzelunternehmerin BfY aufgetreten, wobei eine diesbezügliche Anzeige ans Finanzamt betreffend Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit (§ 120 BAO) ausgeblieben ist. Vielleicht war sie der Ansicht, dass eine solche Meldung erst bei Überschreitung der Kleinunternehmergrenze erforderlich ist. Als die Überschreitung nach ein paar Monaten absehbar war, ist die Bf. auf die Idee gekommen, die Reinigungsarbeiten über die C Bau GmbH zu verrechnen.
- In den letzten Monaten der Geschäftsbeziehung (ab April 2007) wurden die Leistungen über die E KG abgerechnet, welche die Bf. gemeinsam mit ihrem Bruder gegründet hat und an der sie als unbeschränkt haftende Gesellschafterin zu 95% am Erfolg beteiligt war.

Die Bf. ist daher in mehr als der Hälfte der streitgegenständlichen Zeitspanne als Allein- oder Mitunternehmerin aufgetreten und hat auch dementsprechende Fakturen ausgestellt. Es ist somit nach Ansicht der Bp. für die Bf. nicht möglich, sich zu einer bloß angestellten „Bereichsleiterin“ zu verkleinern.

Dass - wie in der Beschwerde behauptet - Frau Bf lediglich die untergeordnete Rolle als weisungsgebundene Angestellte zugekommen sei, ist auch aus dem Gerichtsakt in keinsten Weise ableitbar. Unter anderem hat nicht einmal die Bf. selbst in deren polizeilicher Beschuldigtenvernehmung vom 25.01.2009 (Tz 26 des Berichtes) derartiges behauptet. Vielmehr geht aus dieser Vernehmung eindeutig ein gemeinschaftliches Zusammenwirken beider Personen hervor.

In dieser Niederschrift (Seite 3 Zeile 4-5) findet sich auch der Passus „Am Anfang war schon klar, dass X. für die Vermittlung des Auftrages immer die Hälfte der Einkünfte bekommt“. Die Bezeichnung Herrn X. als "Vermittler" ließe sich abgabenrechtlich sogar dahingehend interpretieren, dass dieser gar keinen Anteil an den gemeinschaftlichen Einkünften sondern eine "Vermittlungsprovision" lukrierte, die er eigenständig versteuern hätte müssen.

Folglich würde die Bf. mit der Reinigungsfirma als Einzelunternehmerin dastehen - was eine völlig spiegelverkehrte Sichtweise zu jener der Bf. und deren Steuerberater bedeuten würde. Die in der Beschwerde festgehaltene Verdeutlichung, die Ausstellung sämtlicher C-Rechnungen (echte ebenso wie manipulierte) und der gesamte Zahlungsverkehr wurden von Herrn X. allein ohne Beteiligung der Bf. abgewickelt, ist dem Prüfer nicht neu und wurde im Bericht detailgetreu festgehalten. Tatsache ist aber auch, dass

sowohl zu Beginn (als Einzelperson BfY) als auch in den letzten Monaten (als E KG) die Zahlungen des Hotels auf Bankkonten erfolgt sind, auf die die Bf. (und nicht Herr X.) Zugriff hatte. Im Mittelteil, also in jenen Monaten, in denen über die C Bau GmbH sowie mit den gefälschten C-Rechnungen operiert wurde, hatte wohl tatsächlich Herr X. die alleinige Verfügungsgewalt über die Zahlungseingänge. Damit ist aber für die Bf. absolut nichts gewonnen. Denn in diesem Mittelteil wurden die Reinigungsarbeiten unverändert fortgeführt und es war der Bf. folglich bewusst, dass dem Hotel diese Leistungen - in welcher Form auch immer – weiterverrechnet wurden. Die Verwendung insbesondere der manipulierten C-Rechnungen muss sich die Bf. abgabenrechtlich auch dann zurechnen lassen, wenn sie nicht explizit in die Malversationen eingeweiht war. Die Unwissenheit zu diesem Thema hat bestenfalls im Finanzstrafverfahren bei der Beurteilung des Tatvorsatzes eine Bedeutung.

5) Im Bericht über die Prüfungshandlungen habe die Finanzverwaltung ausgeführt, dass es keine Reaktion auf die Mitwirkungspflicht im Verfahren durch die F Hotelmanagement GmbH gegeben habe. Dem sei entgegenzuhalten, dass die Finanzverwaltung zur Aufklärung der tatsächlichen Verhältnisse weitaus mehr unternehmen hätte können und nach dem Gesetz auch hätte müssen, als bloß ein Mail an den jetzigen Geschäftsführer zu senden und sich mit keiner Antwort zufrieden zu geben. Die Antworten auf die Fragen:

- wer hat die Rechnungen geprüft,
- wer hat die Zahlungen freigegeben,
- auf welche Konten wurden Zahlungen getätigt,
- welche Rechnungen der Putzfrauen scheinen in der Buchhaltung der F Hotelmanagement GmbH sonst noch auf

hätten den Sachverhalt objektivieren können.

Die BP habe angeführt, der GF hätte auf die schwierige Beschaffung von Unterlagen hingewiesen, auf strenge Vorschriften hinsichtlich der Weitergabe von Daten. Der BP hätte bewusst sein müssen, dass sämtliche Informationen von Seiten des Hotels wesentliche für das vorliegende Besteuerungsverfahren ist und sich nicht in der vorliegenden Art abwimmeln lassen dürfen.

In Tz. 20 des Berichtes ist der Prüfer auf die mangelhafte Mitwirkung der F Hotelmanagement GmbH eingegangen. Schlussendlich fehlten von 58 Arbeitswochen die Rechnungen für 18 Wochen. Außerdem blieben offene Fragen zu Zahlungsflüssen. Der steuerliche Vertreter Dr. XX wirft dem Prüfer in der Beschwerde mehr oder weniger „Unfähigkeit“ vor, indem sich der Prüfer mit einer unbeantworteten Mail abwimmeln lassen habe und damit dem Gesetzauftrag zur Aufklärung der tatsächlichen Verhältnisse nicht nachgekommen sei.

Dazu sei folgendes entgegnet: Jene 18 Arbeitswochen, zu denen dem Prüfer keine Rechnungen vorlagen, hat dieser auf Basis der unmittelbar davor und danach ausgestellten Fakturen treffsicher geschätzt.

Die ergänzende Schätzung dieser „weißen Flecken“ hatte einen Ungenauigkeitsgrad von ein paar Tausend Euro auf oder ab, was bezogen auf den Jahresumsatz eine Fehlerabweichung von maximal 5% gegenüber einer vollständig vorhandenen Belegsammlung bedeutete. Es erschien daher vertretbar; von Erzwingungsmaßnahmen abzusehen die primär zu einer Verlängerung der Verfahrensdauer geführt hätten, ohne einen Erfolg zu garantieren. Bei den Zahlungsflüssen (zu denen noch Fragen offen waren) hat sich die Bp. ausschließlich auf die nachweislich belegten Banküberweisungen beschränkt. Auch in diesem Punkt kann sich die Bf. nicht durch überhöhte Besteuerungsgrundlagen beschwert fühlen.

Nicht nachvollziehen kann die Bp. die in der Beschwerde geäußerte Behauptung, dass unterbliebene Antworten zu Rechnungsprüfung, Zahlungsfreigabe und Konten den Sachverhalt objektiviert hätten. Herr X. war in der bereits erwähnten Doppelrolle sowohl auf Auftraggeberseite und als auch (teilweise) auf Auftragnehmerseite mit der Erstellung der Rechnungen und deren Bezahlung mittels Banktransaktion befasst. Im Bp-Bericht kommt dies ohnehin klar und deutlich zum Ausdruck, insbesondere bei der gerichtsanhängigen Unterschlagung von versehentlichen Doppelüberweisungen (Tz. 34).

Die Abwicklung des Rechnungs- und Zahlungsflusses durch Herrn X. bedeutet allerdings keinesfalls, dass Bf lediglich die Funktion einer Bereichsleiterin im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu X. ausübte. Dagegen spricht eindeutig, dass sämtliche Werkverträge mit den polnischen Putzfrauen und die dazugehörigen Abrechnungen auf den Namen der Bf. (bzw. der E KG) gelautet haben. Die auf Seite 4 ganz oben in den Raum gestellte Frage, welche Rechnungen der Putzfrauen in der Hotelbuchhaltung sonst noch aufscheinen, erscheint dem Prüfer unverständlich. Es gibt erstens dafür keine Hinweise und lässt zweitens offen, inwiefern die Beantwortung dieser Frage bei der Rechtsfindung im vorliegenden Beschwerdefall dienlich sein sollte.

6) Frau Bf hätte es obliegen, wie bei einer angestellten Bereichsleiterin die Reinigungsarbeiten des Hotels zu organisieren. Sie sei gegenüber Hrn. X. weisungsgebunden gewesen. Das Hotel stelle den Putzfrauen sämtliche Gerätschaften und Reinigungsmittel zu Verfügung. Die wirtschaftliche Notlage der Putzfrauen und der gesetzliche Zwang (kein freier Zugang zum Arbeitsmarkt von "Ost"-Arbeitskräften im Prüfungszeitraum) sei von Hr. X. (vielleicht auch dem Hotel) ausgenützt worden um Sachverhalte nach außen hin anders darzustellen. Der Verdacht stehe zumindest im Raum, dass Hr. X. die Absicht gehabt hätte, sich eben dieser Situation zu bereichern. Der wirtschaftliche Wille sei es offenbar gewesen, dass das Hotel (durch den Geschäftsführer Hr. X.) die Reinigungsarbeiten in nicht gesetzeskonforme Arbeitsverhältnisse auslagere.

Siehe 4)

7) Wir beantragen Akteneinsicht in sämtliche Vernehmungsprotokolle von Zeugen oder auskunftspflichtigen Personen.

Die Bf. und Herr Dr. XX als bevollmächtigter Steuerberater beantragen in Punkt 3. Akteneinsicht in sämtliche Vernehmungsprotokolle von Zeugen und auskunftspflichtigen

Personen. Als Anhang übermittelt die Bp. sämtliche für den gegenständlichen Prüfungsfall aus dem Gerichtsakt abverlangten Aktenseiten die Herrn Dr. XX bei Prüfungsbeginn ohnehin bereits übergeben wurden.

Der Fokus dieses Materials liegt allerdings auf der seitens Herrn X. unterlassenen Rückgabe versehentlicher Doppelüberweisungen (Tz. 34) und dem eingeleiteten Strafverfahren wegen des Verdachts des Betrugs. Die daraus von der Bp. abgeleiteten abgabenrechtlichen Feststellungen treffen ausschließlich Herrn X.. Darüber hinaus gibt es weder im elektronischen Veranlagungsakt noch im archivierten Arbeitsbogen irgendwelche Vernehmungsprotokolle.

Nachdem die BP sämtliche Aktenteile, hinsichtlich der Einsicht beantragt worden ist, zu Prüfungsbeginn ohnehin bereits übergeben worden sind, erübrigt sich eine wiederholte Einsicht.“

Die Bf beantragte am 2.3.2015 die **Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide, wobei sie ihr bisheriges Vorbringen aufrecht hielt. Sie wies insbesondere darauf hin, dass Herr X. die treibende Kraft hinter den gegenständlichen Vorgängen gewesen sei und es zu keinem Zeitpunkt eine Gesellschaft zwischen ihr und X. gegeben habe.

In der auf Antrag der Bf durchgeführten mündlichen **Verhandlung am 18.10.2018** führte die Bf aus:

Sie habe zuerst ungefähr ein Jahr in einem Restaurant als Reinigungskraft gearbeitet, wo Herr X. Geschäftsführer gewesen ist. Er habe sie dann gefragt, ob sie auch im Hotel Reinigungstätigkeiten übernehmen möchte. Sie habe im Hotel erst selbst geputzt und dann seien weitere Reinigungskräfte dazugekommen. Herr X. wollte auf Grund des Umfanges der Reinigungstätigkeiten ein gemeinsames Reinigungsunternehmen aufmachen und mit ihm als Kommanditisten eine KG gründen. Letzten Endes ist nichts daraus geworden, weil Herr X. als Geschäftsführer des Hotels nicht gleichzeitig Geschäftsführer der KG sein wollte. Deshalb habe er die Bf aufgefordert, gemeinsam mit ihrem Bruder die KG zu gründen.

Es seien von den Einnahmen zuerst die Putzfrauen bezahlt worden und der Rest wurde zwischen ihr und Herrn X. aufgeteilt.

Das Finanzamt stellte dazu fest, dass die Bf. hiermit die Aufteilung der Einkünfte bestätige. Das Vorbringen des Steuerberaters in der Beschwerde sei also unrichtig.

Die Bf wandte ein, dass sie von Herrn X. ausgenützt worden sei. Eigentlich sollte dieser auch anwesend sein.

Vor Gründung der E KG seien Rechnungen über die C Bau GmbH durch Herrn H gestellt worden. Das seien aber nur die ersten drei Rechnungen gewesen.

Die Rechnungen der C GmbH habe dann Herr X. geschrieben, was sie nicht gewusst habe.

Damals habe sie schon die E KG gehabt, über die sie Rechnungen gelegt habe. Gleichzeitig habe Herr X. noch Rechnungen auf die C GmbH geschrieben. Mit dem über die E KG auf ihr Konto überwiesenen Geld habe sie die Putzfrauen bezahlt. Vom Rest habe so wie immer Herr X. die Hälfte bekommen.

Es sei richtig, dass im Zeitraum, als Herr X. die Rechnungslegung organisiert hat, sie von ihm das Geld für sich und ihre Leute erhalten habe. Sie hätten immer 2x im Monat abgerechnet. Sie habe von Herrn X. für sich ca. 700 bis 1.000 Euro 2x im Monat bekommen. Das sei davon abhängig gewesen, ob sie auch selber geputzt habe. Was sich Herr X. behalten habe, könne sie nicht sagen, weil sie nicht wisse, wieviel er insgesamt überwiesen bekommen habe.

Das Finanzamt meinte, dass die Gewinnaufteilung des Finanzamtes mit diesem Vorbringen der Bf in keinsten Weise erschüttert sei. Lt. Ritz § 188 Tz 4 BAO-Kommentar sei eine Mitunternehmerschaft nicht unbedingt Voraussetzung, dass Einkünfte gemeinschaftlich zugerechnet werden können. Nach der Darstellung der Bf wollten sie und Herr X. eine gemeinsame Firma gründen und es sei keineswegs so gewesen, dass die Bf. lediglich eine untergeordnete Tätigkeit für Herrn X. ausgeübt habe.

Es habe eine Spruchsenatsverhandlung SpS 000 gegeben, in der festgestellt worden sei, dass die Bf. jedenfalls einen Teil der Umsatzsteuer hinterzogen habe. Herr X. habe sich auch diesem Strafverfahren entzogen. Er sei nach Rumänien unbekannt verzogen und werde seit 2010 gesucht.

Die Bf verwies abschließend auf ihre damalige Unerfahrenheit. Sie würde das jetzt nicht mehr so machen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Anzumerken ist einleitend, dass X. am 2.2.2010 seinen Wohnsitz in Österreich abgemeldet hat, seitdem unbekannten Aufenthalts ist und von der Polizei, der Abgabenbehörde sowie im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren nicht zum Sachverhalt befragt werden konnte.

Aufgrund der Aktenlage, vor allem der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.5.2014 und dem umfangreichen Bericht über die Außenprüfung vom 26.6.2014, und den Angaben der Bf in der mündlichen Verhandlung legt das Bundesfinanzgericht der Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Die Bf, die über eine Gewerbeberechtigung für Reinigungsarbeiten verfügte, übernahm von Juli 2007 bis August 2008 aufgrund eines mündlichen Vertrages mit dem Geschäftsführer eines Wiener Hotels, G, die Reinigungsarbeiten im Hotel. Sie setzte dafür zahlreiche Reinigungskräfte auf Werkvertragsbasis ein. Sämtliche Gerätschaften und Reinigungsmittel wurden vom Hotel zur Verfügung gestellt. Den Auftrag für diese Tätigkeit

vermittelte der zweite Geschäftsführer des Hotels, X., an die Bf. Die vom Hotel für die Reinigungstätigkeiten überwiesenen Beträge wurden zwischen der Bf und X. aufgeteilt.

Die Rechnungslegung an das Hotel erfolgte auf unterschiedliche (Firmen-)Namen:

- Für den Zeitraum Anfang Juli bis Mitte September 2007: Einzelunternehmen der Bf, Überweisung der Rechnungsbeträge auf das private Bankkonto der Bf;
- Für den Zeitraum Mitte bis Ende September 2007: Rechnungslegung durch die C Bau GmbH, Überweisung der Rechnungsbeträge auf das Konto der C Bau GmbH (2 Rechnungen vom 1.10.2007), Weiterleitung an die Bf unter Zwischenschaltung einer Deckungsrechnung an eine Bekannte der Bf;
- Für den Zeitraum Anfang Oktober 2007 bis Ende Jänner 2008: gefälschte Rechnungen, Ausstellung der Rechnungen durch X. auf die Firma "C GmbH", Überweisung der Rechnungsbeträge auf das Konto einer Bekannten des X.;
- Für den Zeitraum Februar bis Mitte August 2008: Rechnungslegung durch die von der Bf gegründete E KG, Überweisungen auf deren Konto.

Aufgrund des Zusammenwirkens der Bf mit X. ging die Abgabenbehörde von einer ertragsteuerlichen Mitunternehmerschaft zum Betrieb eines Reinigungsunternehmens aus und rechnete den Gewinn den beiden mutmaßlichen Gesellschaftern je zur Hälfte zu. Auch umsatzsteuerlich sah die Abgabenbehörde in der Gesellschaft ein Steuersubjekt (Tz 18 des Bp-Berichts vom 26.6.2014). Eine Gesellschaft der Bf und des X. trat nach den Feststellungen des Finanzamtes nach außen niemals in Erscheinung.

Während der steuerliche Vertreter in der Beschwerde angab, X. habe die Hälfte der Einnahmen bekommen und die Bf habe von ihrer Hälfte die Reinigungskräfte bezahlen müssen, bestätigte die Bf in der Verhandlung ausdrücklich die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach von den Einnahmen die Reinigungskräfte bezahlt wurden und erst der Rest zwischen ihr und X. aufgeteilt wurde.

Die Höhe der vom Betriebsprüfer festgestellten Einkünfte wurde in der Beschwerde nicht bestritten. Die erwirtschafteten Einkünfte hat der Betriebsprüfer nach genauen Recherchen anhand vorliegender Belege rekonstruiert und für Zeiträume, für die keine Belege vorhanden waren, durch Schätzungen (auf Basis der davor und danach ausgestellten Fakturen) ergänzt.

Die Bf bestätigte, dass die Einkünfte grundsätzlich jeweils zur Hälfte aufgeteilt wurden. Von dieser Aufteilung wich das Finanzamt lediglich insofern ab, als X. zu seinem Hälfteanteil zusätzlich die irrtümlichen, von ihm einbehaltenen Doppelüberweisungen zugerechnet wurden.

Zum Vorbringen der Bf in der Verhandlung am 18.10.2018, sie habe in der Phase der C GmbH zweimal monatlich etwa 700 Euro bis 1.000 Euro für sich bekommen, ist anzumerken, dass es sich um äußerst ungenaue und durch nichts belegte Angaben handelt. Das Vorbringen ist zu wenig substantiiert, um die Schätzung der Abgabenbehörde zu widerlegen.

Im Übrigen hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122) derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen.

Das Bundesfinanzgericht folgt daher sowohl hinsichtlich der Höhe der gesamten Einkünfte als auch der Aufteilung der Einkünfte den Feststellungen der Abgabenbehörde, zumal eine sorgfältige Vorgangsweise des Betriebsprüfers samt Darlegung aller für die Schätzung wesentlichen Umstände im Arbeitsbogen dokumentiert ist.

Die Bf wendete in der Verhandlung ein, X. habe nach Gründung der E KG gleichzeitig weiterhin an das Hotel Rechnungen über die C GmbH gelegt, wobei sie von diesen Rechnungsbeträgen keinen Anteil erhalten habe. Dem ist zu entgegnen, dass der Betriebsprüfer in keinem Zeitraum Einnahmen aus C-Rechnungen und gleichzeitig aus E-Rechnungen erfasst hat. Die letzte aktenkundige C-Rechnung ist mit 31.1.2008, die erste E-Rechnung ist mit 14.4.2008 datiert. Die Einnahmen dazwischen wurden vom Betriebsprüfer anhand der ab 14.4.2008 vorliegenden Fakturen geschätzt (Tz 24 des Bp-Berichts). Falls X. tatsächlich zusätzliche Rechnungen ausgestellt haben sollte, ist die Bf jedenfalls nicht beschwert, weil ihr daraus keine Einkünfteanteile zugerechnet wurden.

Rechtslage:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 EStG 1988:

Z. 1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Z. 2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit b BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Rechtliche Erwägungen und Beweiswürdigung:

A. Feststellung der Einkünfte:

Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist und über dessen Vorliegen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist. Die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen (VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050; VwGH 9. 12. 2004, 2000/14/0153).

Eine Mitunternehmerschaft kann einkommensteuerlich auch als reine Innengesellschaft, dh als Gesellschaft, die nach außen hin nicht in Erscheinung tritt (VwGH 17.9.2003, 2001/14/0211), bestehen (VwGH 30.10.2003, 99/15/0156), weshalb es auf das Auftreten gegenüber dritten Personen nicht ankommt (JAKOM 2018, EStG § 23 Tz 131). Das gilt auch für eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (VwGH 19.10.2006, 2002/14/0108).

Die Mitunternehmerschaft muss zwischen den Mitunternehmern ausdrücklich oder schlüssig vertraglich begründet werden (*Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 23 Anm 91). Der gesellschaftliche Vertragswille kann also auf einem stillschweigenden Konsens beruhen.

Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass die beteiligten Personen dem Grund nach einen Vergesellschaftungswillen haben und bei Vorliegen eines solchen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt (*Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 23 Anm 95).

Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck. Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zählt auch dann zu den Mitunternehmerschaften, wenn sie eine bloße Innengesellschaft ist, an der nach außen hin nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter aber am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt sind (VwGH 19. 10. 2006, 2002/14/0108).

Eine bloße Umsatzbeteiligung reicht hingegen zur Begründung einer Mitunternehmerschaft nicht aus (JAKOM 2018, EStG § 23 Tz 148).

Bei der Beurteilung, ob vor dem Hintergrund dieser Ausführungen im vorliegenden Fall von einer Mitunternehmerschaft auszugehen ist, ist insbesondere auf folgende Umstände Bedacht zu nehmen:

Eine Gesellschaftsgründung - zB einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts – ist auch konkludent möglich. Eine Einlage des Gesellschafters ist nicht unbedingt erforderlich, es gibt auch reine Arbeitsgesellschafter. Beiden Mitunternehmern kann Unternehmerinitiative nicht abgesprochen werden: Die Bf übernahm etwa vom Geschäftsführer G den Auftrag für die Reinigungsarbeiten im Hotel, organisierte den Einsatz der Arbeitskräfte und teilweise die Rechnungslegung. X. agierte nach Meinung sowohl der Bf als auch der Amtspartei als Machthaber im Hintergrund, er übernahm die Rechnungslegung in der Phase der „C GmbH“. Da festzustellen war, dass die Gewinne - nach Abzug der

Aufwendungen insbesondere für die Reinigungskräfte - und nicht die Einnahmen aufgeteilt wurden, traf auch das Unternehmerrisiko, nämlich die Beteiligung an Gewinnen und allfälligen Verlusten, sowohl die Bf als auch X..

Ebenso entsteht aus der Schilderung der Bf in der mündlichen Verhandlung das Bild einer gemeinsamen Erwirtschaftung von Einkünften im Zusammenwirken der Bf und des X.. Es war auch die Gründung einer KG des X. und der Bf zur Fortsetzung der bisherigen gemeinsamen Tätigkeit geplant, wobei die Bf letztendlich eine KG mit ihrem Bruder gründete, da X. nicht nach außen aufscheinen wollte.

Nach Abwägung aller Gesichtspunkte kommt das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass von einer steuerlichen Mitunternehmerschaft der Bf mit X. auszugehen ist, auch wenn es zwischen den beiden Beteiligten keine ausdrückliche Vereinbarung diesbezüglich gegeben haben sollte. Ein stillschweigendes Übereinkommen ist ausreichend. Auch der Umstand, dass die Gesellschaft der Bf mit X. nicht als solche nach außen in Erscheinung getreten ist, hindert nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die Annahme einer Mitunternehmerschaft. Der Ansicht des Finanzamtes wird gefolgt, dass diese Mitunternehmerschaft nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt im gesamten gegenständlichen Zeitraum bestanden hat, unabhängig davon, auf welchen Namen bzw Firma die Rechnungen gelautet haben, mit welchen die Reinigungstätigkeiten an das Hotel abgerechnet wurden.

Die Bf und X. haben zwischen Juli 2007 und August 2008 das Reinigungsunternehmen gemeinsam betrieben. Es sind daher für die Jahre 2007 und 2008 gemeinschaftliche Einkünfte gemäß § 188 BAO festzustellen. Es kann dahin gestellt bleiben, ob die Gesellschaft rechtlich als stille Gesellschaft - wie die Abgabenbehörde meint - oder eher als eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu qualifizieren ist, da steuerlich lediglich maßgebend ist, dass mehrere Personen gemeinschaftlich unternehmerisch tätig werden und diese Anteil am Unternehmerwagnis haben. Darüberhinaus richten sich die angefochtenen Bescheide ohne Nennung einer Gesellschaftsform lediglich an die beiden beteiligten Personen als ehemalige Mitunternehmer.

Hinsichtlich der Höhe und der Aufteilung der Einkünfte wird aus oben dargelegten Gründen den Feststellungen der Abgabenbehörde gefolgt. Beiden Beteiligten sind jeweils die Hälfte der Einkünfte zuzurechnen, X. zusätzlich die irrtümlichen Doppelüberweisungen des Hotels.

B. Umsatzsteuer:

Der Unternehmerbegriff des UStG umfasst zwar auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen. Dies setzt aber voraus, dass sie als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen (VwGH 11.12.1985, 84/13/0110; VwGH 3.7.2003, 99/15/0190; siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 21).

Zur Unternehmereigenschaft der Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Sinn des § 2 UStG 1994 hat es der Verwaltungsgerichtshof somit für erforderlich gehalten, dass die

Gesellschaft gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 selbständig ist und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen in Erscheinung tritt (VwGH 29.11.1994, 93/14/0150).

Bei Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit deckt sich die Unternehmereigenschaft nicht mit den einkommensteuerlichen Kriterien der Mitunternehmerschaft. Innengesellschaften können einkommensteuerlich den Status von Mitunternehmerschaften haben (vor allem die atypische stille Gesellschaft, aber auch die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht), besitzen aber keine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft (Ruppe/Achatz, UStG ⁵, § 2 Tz 23).

Tritt eine Gesellschaft nach außen nicht in Erscheinung, muss von Leistungen eines Gesellschafters ausgegangen werden, wenn er alleine auf seinen Namen lautende Ausgangsrechnungen legte (UFS 6.6.2013, RV/0069-L/13).

Im vorliegenden Fall bestand, wie oben dargelegt, eine Gesellschaft der Bf und des X., die aber nach außen nicht in Erscheinung getreten ist. Es wurden von der Gesellschaft "BfY und X." keine Rechnungen gelegt. Gegenüber Dritten ist lediglich die Bf als Ansprechperson aufgetreten.

Mangels einer Außengesellschaft sind die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide an ein niemals existent gewesenes Umsatzsteuersubjekt ergangen. Erledigungen, die an eine nicht existente Person ergehen, sind keine Bescheide. Die angefochtenen „Nichtbescheide“ können keinerlei Rechtswirkung für die Bf erzeugen.

Der Vertreter der Abgabenbehörde wendete ein, dass in einer Spruchsenatsverhandlung die Hinterziehung eines Teils der Umsatzsteuer durch die Bf festgestellt worden sei. Dazu wird angemerkt, dass dieser Umstand der mit vorliegenden Entscheidung vorgenommenen steuerlichen Beurteilung nicht entgegensteht.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide ist daher gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Zur 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 31. Oktober 2018