

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Rechtssache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Prof.Dr. Thomas Keppert, Steuerberatung- und Wirtschaftsprüfung GmbH, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 15. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. April 2012 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 2007 und Umsatzsteuer 2007 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens die Umsatzsteuer 2007 betreffend wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2007 wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage ./1 angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Anerkennung der Vorsteuer im Zusammenhang mit diversen Rechnungen für Projektanalysen bzw. Beratungsleistungen im Veranlagungsjahr 2007 strittig.

Die Rechtsvorgängerin GmbH & CoKG (in der Folge kurz: Rechtsvorgängerin & CoKG) wurde mit Bescheid vom **11.02.2009** antragsgemäß zur Umsatzsteuer veranlagt. Nachdem im Zuge der Erstellung der Steuererklärung irrtümlich das Vorsteuerguthaben 12/2007 als Zahllast behandelt worden war, erfolgte - nach entsprechender Antragstellung – am **26.02.2009** eine

Bescheidberichtigung gemäß [§ 293 BAO](#). Am **07.04.2009** wurde schließlich der berichtigte Bescheid gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben und in einem ein neuer Sachbescheid unter Anerkennung eines Vorsteuerbetrages iHv Euro xxxxxx erlassen.

Im Zuge einer im Jahr 2010 begonnenen Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Rechtsvorgängerin & CoKG Teil eines weit verzweigten Firmennetzwerkes (mit ca. 100 Gesellschaften) sei, das sich auf drei natürliche Personen einschränken lasse; im Geschäftsjahr 2007 habe sie mehrere Immobilienprojektanalysen und damit zusammenhängende Beratungsleistungen (Vermittlung von Beteiligungskapital) in Auftrag gegeben und dafür an Vorsteuern Euro xxxxxx begehrt. Da das Prüfungsorgan Zweifel an der tatsächlichen Leistungserbringung hegte, wurde ihm von der Rechtsvorgängerin & CoKG ein Ordner mit diversen Projektanalysen, die die Erbringung der verrechneten Leistungen untermauern sollte, übergeben. Dabei handle es sich jedoch - so die Ausführungen im Prüfbericht – *„um Kalkulationen diverser Investitionsmodelle (samt Fotos der beschriebenen Immobilien), deren Inhalt sich nach Meinung der Ap lediglich durch Einsetzen unterschiedlicher Parameter der Objekte in vorgegebene Kalkulationsvorlagen unterscheidet“*. Das geprüfte Unternehmen verfüge weiters weder über Personal noch Anlagevermögen; es seien (bis einschließlich 2011) keine nennenswerten Umsätze getätigt worden, auch ließen andere Vorgänge nicht auf eine unternehmerisch tätige Gesellschaft schließen. Als Auftragnehmer fungierten - laut den vorliegenden Eingangsrechnungen – die Firma1 GmbH, die Firma2 GmbH & CoKG, die Firma3 GmbH & CoKG, die *****Bf1***** und die Firma4 GmbH. Die Firma1 GmbH habe sich bei der Leistungserbringung diverser Subunternehmer bedient, die wiederum in einem Naheverhältnis zum Kommanditisten bzw. Komplementär der Rechtsvorgängerin & CoKG gestanden seien. Da für die gewählte Konstruktion keinerlei wirtschaftliche Gründe erkennbar seien, diene die Durch- bzw. Weiterverrechnung von Leistungen nur dem Lukrieren von Verlusten für potentielle Anleger. Die Mitgesellschafter erhielten für ihre Beteiligung „keine Werte, der Steuervorteil scheint die einzige Motivation zu sein“. Mangels Leistungserbringung – so das Resümee der Betriebsprüfung – sei die Vorsteuer aus sämtlichen, von verbundenen Unternehmen gelegten Rechnungen, im Veranlagungsjahr zu verwehren.

Die belangte Behörde schloss sich dieser Rechtsansicht an und erließ am **24.04.2012** unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung neben den Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einen neuen Sachbescheid in dem die abziehbare Vorsteuer von ursprünglich Euro xxxxxx auf Euro xxxxx gekürzt wurde.

Mit Schriftsatz vom **15.05.2012** erhob die Rechtsvorgängerin & CoKG durch ihren steuerlichen Vertreter sowohl gegen den Wiederaufnahme- als auch gegen den Sachbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde (damals noch Berufung) und monierte darin die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges im Wesentlichen mit dem Argument, dass der Prüfbericht in Wahrheit keine konkreten Feststellungen zur mangelnden Leistungserbringung enthalte. Nachdem - so die steuerliche Vertretung weiter - die umsatzsteuerrechtlichen

Feststellungen in den jeweiligen Sachbescheiden zu verwerfen seien, könnten diese folglich auch die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtfertigen. Gleichzeitig wurden Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

Am **19.09.2014** wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Sachbescheid und am **01.10.2014** jene gegen den Wiederaufnahmebescheid jeweils als unbegründet ab; in der gesonderten Bescheidbegründung vom 01.10.2014 wird – zusammengefasst - ausgeführt, dass der wirtschaftliche Gehalt der bezogenen Leistungen mehr als zweifelhaft erscheine, „*da ein krasses Missverhältnis zwischen der Höhe der Aufwendungen einerseits und dem Umfang der dafür denkmöglich erhaltenen betriebsrelevanten Leistungen sowie über den Umfang des Betriebes vorliegt*“; derartige Geschäfte würden im üblichen Geschäftsverkehr unter fremden Dritten nicht eingegangen werden und seien weder fremdüblich noch mit dem wirtschaftlichen Denken eines ordentlichen Kaufmannes als vereinbar zu betrachten. Werden Aufwendungen getätigt, ohne Rücksicht darauf, ob aus ihnen ein entsprechender wirtschaftlicher Nutzen entstehen könne oder nicht, dann seien solche Aufwendungen nach der Judikatur des VwGH steuerlich unbeachtlich. Es sei im Wirtschaftsleben schließlich absolut unüblich, den Anspruch auf Ersatz des Aufwandes, der einem anderen Unternehmer vereinbarungsgemäß weiterverrechnet werden könne, nicht durchzusetzen. Gerade im Hinblick auf den Erwerb dieser Immobilienanalysen sei die Abgabenbehörde weiters dazu verhalten gewesen, die Ernsthaftigkeit des Vertragswillens der Parteien zu prüfen, um zu verhindern, dass inhaltslose Analysen als wertvolle Wirtschaftsgüter deklariert werden; diese Prüfung musste – so in der Begründung weiter - aufgrund der angeführten personellen bzw. gesellschaftlichen Vernetzungen unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit von Vereinbarungen bzw. Geschäftsbeziehungen erfolgen und führte zusammengefasst zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges. In Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens führte die belangte Behörde aus, dass die Sachverhaltsfeststellungen neu hervorgekommene Umstände darstellten, die das monierte behördliche Vorgehen rechtfertigten.

Dagegen richtete sich der mit **16.10.2014** datierende Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht; meritorisch verwies die Rechtsvorgängerin & CoKG auf die Darlegungen in der Beschwerde, die unverändert aufrechterhalten wurden.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **27.08.2015** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und hielt ihre Rechtsansicht im Zusammenhang mit der Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges aufrecht.

Nachdem die Rechtsvorgängerin & CoKG infolge Anwachsung der Gesellschaftsanteile nach [§ 142 UGB](#) an die ****Bf1*** mit Wirksamkeit zum xx.xx.xxxx im Firmenbuch gelöscht worden war, teilte die steuerliche Vertretung am **11.02.2020** mit, dass zur Rechtsnachfolgerin ein aufrechtes Bevollmächtigungsverhältnis bestehe.

Mit weiterem Schriftsatz vom **26.05.2020** erhob die steuerliche Vertretung den Einwand der Unzuständigkeit der belangten Behörde, dies mit der wesentlichen Begründung, als der der Außenprüfung zugrundeliegende Prüfungsauftrag zwar auf dem Briefpapier der belangten Behörde ausgedruckt, jedoch von einem Organ des Finanzamtes xx unterfertigt worden sei. Auch die Prüfung selbst sei durch ein Organ des Finanzamtes xx durchgeführt worden. Daher komme den im Anschluss an eine derartige Prüfung ergangenen behördlichen Erledigungen, respektive den verfahrensgegenständlichen Bescheiden, keine Bescheidqualität zu.

Unabhängig davon seien die Bescheide de facto auch vom Prüfer des Finanzamtes xx - der die Eingabebögen für die automationsunterstützte Abgabefestsetzung erstellte - erlassen worden; bis zur Bescheidausfertigung durch die BRZ GmbH seien somit keine Handlungen mehr verblieben, die von der zuständigen belangten Behörde tatsächlich hätten vorgenommen werden können. Andererseits wird darin sowohl zur Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens als auch zur umsatzsteuerlichen Beurteilung im Sachbescheid weiteres Vorbringen erstattet; die steuerliche Vertretung hob dabei insbesondere hervor, dass die Außenprüfung im konkreten Fall keine Feststellungen darüber getroffen habe, dass die bezogenen Leistungen nicht zu marktüblichen Preisen eingekauft worden seien bzw. verwies darauf, dass es bei der Frage der Gewährung des Vorsteuerabzuges nicht auf die Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung ankäme.

Mit Beschluss vom **08.07.2020** wurde der belangten Behörde der geführte Schriftwechsel zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt, worauf diese mit Schriftsatz vom 14.07.2020 replizierte.

Am **20.08.2020** wurde die im Bundesministerium für Finanzen für die automationsunterstützte Datenverarbeitung zuständige Sektion I aufgefordert, Fragen im Zusammenhang mit den konkreten Bescheiderstellungen zu beantworten, sowie diesbezügliche Beweismittel vorzulegen.

Mit weiteren verfahrensleitenden Verfügungen vom **02.09.2020** wurde die belangte Behörde aufgefordert, den gesamten Veranlagungsakt im Original vorzulegen, welcher Aufforderung fristgerecht entsprochen wurde.

Mit weiteren verfahrensleitenden Verfügungen vom **02.09.2020** wurden die Streitteile aufgefordert, diverse Fragen zu beantworten sowie Unterlagen vorzulegen. Dieser Aufforderung kamen die Parteien – teils nach Fristerstreckung bzw. Akteneinsicht – letztlich im Jänner 2021 nach. Am **03.02.2021** zog die Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurück.

II. Sachverhalt

Die Rechtsvorgängerin & CoKG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.xxxx mit dem Sitz in der politischen Gemeinde xx errichtet; als Kommanditist trat HerrA, als Komplementärin die

Firma5 GmbH (FN xxxxxxxx) - diese jedoch als reine Arbeitsgesellschafterin – auf. Gegenstand des Unternehmens war die Konzeption und Entwicklung (Development) von Immobilien besonderer Qualität, sowie die Durchführung aller Geschäfte und Maßnahmen im In- und Ausland, die für die Erreichung des Geschäftszweckes förderlich sind. Die Gesellschaft wurde am xx.xx.xxxx im Firmenbuch des Landesgerichtes xx unter der FN xxxxxx protokolliert.

Mit Vertrag vom xx.xx.xxxx nahm die Rechtsvorgängerin & CoKG als Geschäftsherrin die Firma6 GmbH (FN xxxxxx) als atypisch stille Gesellschafterin mit einer Einlage von insgesamt Euro xxxx auf, wobei das Gesellschaftsverhältnis auf Grundlage des Artikels IV Umgründungssteuergesetz vereinbart worden war. Die Firma6 GmbH ihrerseits hielt sämtliche Einlagen lediglich treuhändig; als Zusammenschlussstichtag wurde der xx.xx.xxxx vereinbart

Mit Wirksamkeit zum xx.xx.xxxx schied HerrA aus der Rechtsvorgängerin & CoKG aus; gleichzeitig trat die Firma8 mbH (FN 91829v) mit einer Haftsumme von Euro xxxx als neue Kommanditistin ein.

In der am xx.xx.xxxx bei der belangten Behörde eingereichten Umsatzsteuererklärung wurden Vorsteuern geltend gemacht, die letztlich im Bescheid vom 07.04.2009 mit Euro xxxxxx zuerkannt wurden.

Am 25.06.2009 wurde die Verlegung des Sitzes der Rechtsvorgängerin & CoKG in die politische Gemeinde xx - der zumindest bis ins Jahr 2016 dort beibehalten wurde - im Firmenbuch eingetragen.

Im Zeitraum 2010-2012 fand bei der Rechtsvorgängerin & CoKG eine unter anderem die Umsatzsteuer die Veranlagungsjahre 2007 und 2008 betreffende Außenprüfung statt. Der dieser Prüfung zugrundeliegende Prüfungsauftrag lautete wie folgt:

[...]

Sowohl A, der zur Durchführung der Prüfung in concreto Beauftragte, als auch die den Prüfungsauftrag eigenhändig unterfertigende B waren im strittigen Zeitraum als Bedienstete des Finanzamtes xx (und nicht des Finanzamtes yy) tätig; keine dieser namentlich genannten Personen war im hier maßgeblichen Zeitpunkt für das Finanzamt yy approbationsbefugt. Die angefochtenen Erledigungen hingegen wurden vom Finanzamt yy erlassen.

Nachfolgende Leistungen wurden – sofern für die verfahrensgegenständliche Frage von Relevanz - für die Rechtsvorgängerin & CoKG im Inland für ihr Unternehmen ausgeführt:

[...]

Ob die Umsatzsteuer von den Rechnungslegern erklärt und abgeführt wurde, kann nicht festgestellt werden, ist jedoch (auch) nicht ausschließbar. Ob die belangte Behörde der Firma2 Firma5 GmbH & CoKG für den Zukauf der mit Rechnungen vom xx.xx.xxxx an die Bf. verrechneten Leistungen die Vorsteuer gewährt hat, ist ebenfalls nicht feststell-, jedoch auch nicht ausschließbar.

In den Jahren 2008 und 2010 erzielte die Bf. im Zusammenhang mit den Projekten in der 1 bzw. 2 Folgeumsätze (2008: Euro xx brutto, 2010: Euro xx brutto).

Ob die Firma4 GmbH - wie mit Rechnung vom xx.xx.xxxx (Rechnungsnummer 2007-0013) abgerechnet - Beratungsleistungen im Ausmaß von gesamt Euro xx (brutto) erbrachte, kann nicht festgestellt werden.

Den Rechnungen der Freizeit Immobilien-Firma5 GmbH & Co KEG vom xx.xx.xxxx (Rechnungsnummer 2007-0001 und Rechnungsnummer 2007-0002; Objekte in 3 und 4) lagen keine vertraglichen Regelungen bezüglich der Leistungserbringung an die Bf. zugrunde.

Am xx.xx.xxxx schied die Firma5 GmbH als unbeschränkt haftende Gesellschafterin aus; ihr Geschäftsanteil wurde von der ***Bf1*** (FN xxxxxx) übernommen; infolge Anwachsung der Gesellschaftsanteile nach [§ 142 UGB](#) an letztere Gesellschaft wurde die Rechtsvorgängerin & CoKG mit Wirksamkeit zum xx.xx.xxxx im Firmenbuch gelöscht.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf dem von der belangten Behörde vorgelegten Veranlagungsakt, den von den Beschwerdeführern vorgelegten Urkunden sowie nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Gründung der Rechtsvorgängerin & CoKG, jene zum Gegenstand des Unternehmens, zu den Beteiligungsverhältnissen sowie den Eintragungen im Firmenbuch gehen aus dem im Akt erliegenden Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.xxxx sowie einer Einsicht des Gerichtes in das offene Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegten historischen Daten hervor.

Die Beteiligung der Firma6 GmbH als (atypisch) stille Gesellschafterin ist zwischen den Streitparteien unstrittig und resultieren die diesbezüglichen Feststellungen auch aus der im Akt erliegenden Mitteilung vom 30.05.2008 an das Finanzamt xx sowie dem ebenfalls vorliegenden Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.xxxx.

Die weiteren Feststellungen zur Historie der Rechtsvorgängerin & CoKG fußen auf den im Firmenbuch ersichtlichen Änderungen, respektive den diesen Eintragungen zugrunde liegenden und in der dortigen Urkundensammlung hinterlegten Anträgen (Antrag auf Eintragung einer Kommanditgesellschaft vom xx.xx.xxxx; Antrag auf Änderungen im Stand der

Kommanditisten vom xx.xx.xxxx; Antrag auf Änderungen im Stand der Gesellschafter/Meldung einer Adressänderung vom xx.xx.xxxx; Antrag auf Löschung der Gesellschaft vom xx.xx.xxxx).

Der festgestellte Inhalt der Erklärung der Umsätze für das beschwerdeverfangene Jahr geht unzweifelhaft aus dem vorgelegten Originalveranlagungsakt hervor.

Schließlich ist der Gang des erstinstanzlichen Verfahrens (vorläufige Bescheiderlassung, Außenprüfung, Inhalt Prüfungsauftrag, Inhalt angefochtenen Bescheide, etc.) zwischen den Verfahrensbeteiligten unstrittig. Die dienstrechtliche Verwendung der Mitarbeiter A und B fusst auf den – in diesem Punkt übereinstimmenden – Ausführungen der steuerlichen Vertretung und der belangten Behörde. Dass die angefochtenen Erledigungen vom Finanzamt yy (und nicht vom die Außenprüfung durchführenden Finanzamt xx) genehmigt und folglich auch erlassen wurden (siehe dazu die Ausführungen unter Punkt IV.1.3.), resultiert aus den Ausführungen des Bundesministeriums für Finanzen, Sektion I, vom 22.09.2020 in Verbindung mit den Angaben der belangten Behörde im Schriftsatz vom selben Tag: Demnach wurden die verfahrensgegenständlichen Erledigungen durch einen Mitarbeiter des Finanzamtes yy – C - endgültig freigegeben, sprich approbiert.

Dass - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - ein Leistungsaustausch im festgestellten Umfang stattfand, beruht auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Objektinvestitions-, und finanzierungsanalyse für das Objekt in 1030 Wien, 1 wurde mitsamt eines Verkehrswertgutachtens bereits im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegt. Wie aus der Analyse hervorgeht, wurden diese Unterlagen zwar von der Firma1 GmbH erstellt, jedoch in Kooperation mit der Firma2 Firma5 GmbH & Co. KG, der späteren Rechnungslegerin. Das ebenfalls beiliegende Verkehrswertgutachten nennt als Auftraggeber ebenfalls die Firma2 Firma5 GmbH & Co. KG. Die Leistungen wurden – wie aus der strittigen Rechnung ohnedies hervorgeht – von der Rechnungslegerin selbst zugekauft. Das verzeichnete Honorar bewegt sich im Rahmen der für die weiteren Analysen in Rechnung gestellten. Für das erkennende Gericht ergibt sohin eine Zusammenschau zwischen der Rechnung vom xx.xx.xxxx, der - 12 Seiten umfassenden - Objektinvestitions- und Finanzierungsanalyse, sowie dem - 67 Seiten umfassenden - Verkehrswertgutachten keinen Zweifel, dass zwischen der Firma2 Firma5 GmbH & Co. KG und der Bf. ein Leistungsaustausch stattgefunden hat; schlussendlich wurde mit diesem Projekt im Jahr 2008 von der Bf. auch ein Umsatz erzielt (Rechnung vom xx.xx.xxxx), was die belangte Behörde ohnedies nicht in Frage stellt. Sie moniert in diesem Zusammenhang jedoch, dass die Bf. keinen Vertrag vorgelegt habe, auf dem der fragliche Umsatz fußen würde. Dieser Argumentation ist entgegenzuhalten, dass die in Rede stehende Rechnung vom xx.xx.xxxx im Zuge der - auch das Jahr 2008 umfassenden - Betriebsprüfung in keinsten Weise beanstandet, folglich der daraus resultierende Umsatzsteuerbetrag von der Bf. wohl ordnungsgemäß abgeführt bzw. erklärt wurde. Hätte die belangte Behörde Zweifel an der Leistungserbringung im Zusammenhang mit dieser Ausgangsrechnung gehabt, so hätte sie im Zuge der Betriebsprüfung die notwendigen Konsequenzen ziehen müssen. Nachdem dies

unterblieb, ist die nunmehrige Verfahrensbehauptung wohl nur als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren.

Was die weiteren festgestellten Leistungen anlangt, so steht deren Erbringung nicht nur aufgrund des Angebots der Firma1 GmbH vom xx.xx.xxxx sowie der Annahme desselben durch die Bf. am xx.xx.xxxx fest, sondern ergibt sich unstrittig auch aus den vorgelegten Analysen. Dieser Beweiswürdigung vermag auch der Umstand keinen Abbruch zu tun, dass sich die vorgelegten Analysen --wie im Rahmen der Außenprüfung moniert - „lediglich durch Einsetzen unterschiedlicher Parameter der Objekte in vorgegebene Kalkulationsvorlagen“(Bp-Bericht vom 28.03.2012, S. 4) unterscheiden: Es ist an dieser Stelle der Bf. beizupflichten, wenn sie in ihrer Stellungnahme vom 05.03.2012 ausführt, dass Dienstleister und Sachverständige nicht bei jedem Auftrag „das Rad neu“ erfinden, sondern sich stattdessen bewährter Vorlagen bedienen. Selbst durch die Heranziehung der entsprechenden Vorlagen bedurfte jede Objektinvestitions-, und finanzierungsanalyse einer gesonderten Auseinandersetzung mit der jeweils zu beurteilenden Immobilie (etwa im Bereich der Datenerhebungen iBa die Mieterstruktur, die Beschaffenheit der Substanz etc.). Weshalb die Leistungsvereinbarung fremdunüblich gewesen sein sollte, hat die belangte Behörde weder dargelegt, noch in irgendeiner Form unter Beweis gestellt. Der Folgeumsatz in Bezug auf das Objekt in der 2 ist ebenfalls unstrittig.

Die Feststellungen zur Abfuhr der Umsatzsteuer bzw. der Zuerkennung der Vorsteuer basieren auf der diesbezüglichen Anfragebeantwortung der belangten Behörde vom 12.7.2020.

Hingegen konnte ein Leistungsaustausch im Zusammenhang mit der vorgelegten Rechnung vom xx.xx.xxxx (Rechnungsnummer 2007-0013) deshalb nicht festgestellt werden, da darin einerseits lediglich ein Pauschalbetrag für „Beratungsleistungen im Zeitraum September-Dezember 2007“verrechnet wurde und andererseits aus den dazu von der Bf. vorgelegten Unterlagen („Immobilien Development Beteiligung 2007“ Informationsfolder, Angebot zum Abschluss einer Treuhandvereinbarung, Gesellschaftsvertrag atypisch stille Beteiligung 2007, Treuhandvereinbarung zur atypisch stillen Beteiligung 2007 und Schriftverkehr) kein Zusammenhang zwischen der Firma4 GmbH und der Bf. herstellbar ist. In den genannten Urkunden kommt die Rechnungslegerin nicht vor, weshalb die Beweiswürdigung zulasten der Bf. auszufallen hatte. Gleiches gilt für die Rechnungen der Firma3 GmbH & Co KEG vom xx.xx.xxxx (Rechnungsnummer 2007-0001 und-0002): Auf welcher vertraglichen Basis diese (behauptete) Leistungserbringung beruhte war nicht feststellbar; die von der Bf. dazu vorgelegten Urkunden (Anbot Firma1 vom 20.02.2006 an die Freizeitimmobilien 2005 und Annahme desselben vom 24.02.2006) untermauern das Bestehen eines Vertragsverhältnisses zwischen der Bf. und der Rechnungslegerin in keinsten Weise.

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 323 Abs. 38 BAO](#) sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des [Art. 130 Abs. 1 B-VG](#) zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Das Bundesfinanzgericht ist sohin für die gegenständliche Beschwerde sachlich zuständig.

1.1. Rechtsnachfolge

Eingangs ist - zumal die Rechtsvorgängerin & CoKG per 10.01.2020 endete - die Frage der Rechtsnachfolge zu klären: Nach der gesetzlichen Anordnung des [§ 19 Abs. 1 BAO](#) gehen die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers bei Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger über. Da ein Übergang des Gesellschaftsvermögens gemäß [§ 142 UGB](#)-wie im gegenständlichen Fall-zu einer Gesamtrechtsnachfolge führt, sind die gegenständlichen Umsatzsteuerbescheide an die Bf. zuzustellen, die auch Partei des Verfahrens ist.

1.2. BVE zum Sachbescheid zeitlich vor jener die Wiederaufnahme betreffend

Wie aus dem Verfahrensgang ersichtlich, hat die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Sachbescheid mit Beschwerdevereinscheidung datierend mit 19.09.2014, jene gegen den Wiederaufnahmebescheid jedoch erst mit Erledigung vom 01.10.2014 als unbegründet abgewiesen. Nun wäre unzweifelhaft in derart gelagerten Fällen nach der einhelligen Lehre und Rechtsprechung aber zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid und erst danach über jene den Sachbescheid betreffend zu entscheiden gewesen (VwGH 11.12.2019 [Ra 2019/13/0091](#); 22.11.2012, [2012/15/0193](#), VwSlg. 8771/F; 24.06.2009, 2007/15/0041; Ritz, BAO6, § 307 Tz 7). Wird die Reihenfolge – wie im gegenständlichen Fall – nicht eingehalten, so bewirkt jedoch das zeitlich frühere Absprechen über die Beschwerde gegen den Sachbescheid (und eine spätere Entscheidung über die Wiederaufnahme), nach der höchstgerichtlichen Judikatur keine Rechtswidrigkeit (VwGH 11.12.2019 [Ra 2019/13/0091](#)).

1.3. Zum Einwand der Unzuständigkeit der belangten Behörde

Die steuerliche Vertretung ist der Rechtsansicht, dass der Prüfungsauftrag vom 10.11.2010 von der unzuständigen Behörde, nämlich dem Finanzamt xx, und nicht dem Finanzamt yy erlassen worden sei, was die belangte Behörde bestritt; demnach seien die bekämpften Bescheide vom Finanzamt yy mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung veranlasst bzw. approbiert worden und wörtlich weiter: „Sämtliche Verweise auf das OHB, Literatur bzw. Judikatur stellen keinen Nachweis dafür her, dass im gegenständlichen Verfahren der Teamleiterin B als

Vorgesetzte des Prüfers A im Finanzamt xx eine Approbationsbefugnis für das Finanzamt yy erteilt worden ist oder die Bescheide von ihr vorschriftswidrig genehmigt worden sind“.

Das Gericht hat dazu wie folgt erwogen: Eingangs ist – wie seitens der Beschwerdeführer richtig ausgeführt wird - festzuhalten, dass für die Durchführung der strittigen Außenprüfung die belangte Behörde als Betriebsfinanzamt aufgrund des [§ 21 Abs. 2 Z. 2 und Z. 4 AVOG 2010 \(BGBl. I Nr. 9/2020\)](#), außer Kraft getreten am 31.12.2020) sowohl sachlich als auch örtlich zuständig war. Der gemäß [§ 148 Abs. 1 BAO](#) zu Beginn der Prüfung vorzuweisende Prüfungsauftrag musste sohin von der zuständigen Abgabenbehörde ausgestellt werden (*Ritz, aaO, Rz 2 zu § 148*). Nachdem der Prüfungsauftrag ein Bescheid ist, hat dieser neben den sich aus [§ 93 Abs. 2 und 3 BAO](#) ergebenden Inhaltserfordernissen weiters die im § 96 leg. cit. geforderten zu enthalten. Demnach muß darin die Bezeichnung der Behörde sowie die Unterschrift dessen aufscheinen, der die Erledigung genehmigt hat. Lediglich Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung, sondern gelten, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt ([§ 96 BAO](#)). All diese Prämissen vorausgeschickt, ist sohin für den gegenständlichen Fall vorerst festzustellen, dass das Finanzamt yy zur Ausstellung des Prüfungsauftrages verpflichtet gewesen ist. Nun scheint diese zwar am Briefkopf desselben als bescheiderlassende Behörde auf, auch findet sich an dessen Ende ein Hinweis auf die automationsunterstützte Bescheiderstellung, zusätzlich ist darauf aber neben dem Amtssiegel des Finanzamtes xx auch die eigenhändige Unterschrift der Teamleiterin B ersichtlich. Letztere war jedoch sowohl funktional als auch organisatorisch dem Finanzamt xx zugeordnet. Fraglich ist sohin, ob und wenn ja welchen Einfluss die Unterfertigung des Prüfungsauftrages durch eine Mitarbeiterin einer unzuständigen Behörde auf die Rechtswirksamkeit eines eigentlich automationsunterstützt erstellten Bescheides hat. Nach der einhelligen Judikatur wird durch die zusätzliche Unterfertigung der Tatbestand des [§ 96 letzter Satz BAO](#) nicht (zur Gänze) erfüllt, sodass die darin festgeschriebene Genehmigungsfiktion nicht eintreten kann (BFG 03.04.2018 RV/2101162/2017; UFS 08.06.2011, 2133-W/10). Vereinfacht ausgedrückt: Durch die eigenhändige Unterfertigung (samt dem Anbringen des Amtssiegels) hat der Prüfungsauftrag seine Qualifikation als automationsunterstützt erstellter Bescheid verloren und gilt somit auch nicht als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Somit ist iSd § 96 1. Satz BAO zu prüfen, ob der Prüfungsauftrag auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist, respektive von einer für die zuständige Behörde approbationsbefugten Person unterfertigt wurde (VwGH 16.12.2010, [2009/15/0002](#)). Der belangten Behörde können nämlich nur solche Erledigungen zugeordnet werden, die vom Behördenleiter approbiert worden sind oder die von einer Person unterzeichnet wurden, der (im Vorfeld) die Approbationsbefugnis erteilt worden ist (VwGH 15.02.1991, [90/18/0247](#); BFG 03.04.2018, RV/2101162/21017). Da – festgestelltermaßen - die den Prüfungsauftrag unterfertigende Teamleiterin Heidelinde B jedoch über keine Approbationsbefugnisse des Finanzamtes yy zum Zeitpunkt der Unterfertigung des

Prüfungsauftrages verfügte, ist dieser nicht wirksam zustande gekommen. Insofern ist sohin der steuerlichen Vertretung beizupflichten, dass der (durchgeführten) Außenprüfung ein rechtswidriger Prüfungsauftrag zugrunde lag. Wenn die Bf. jedoch daraus die rechtliche Konsequenz ziehen will, dass folglich auch die auf den Ergebnissen der Außenprüfung basierenden streitgegenständlichen Bescheide rechtswidrig wären, so verkennt sie, dass der BAO ein Beweisverwertungsverbot unbekannt ist: Die Verwertbarkeit eines Beweismittels im Abgabenverfahren wird nämlich nicht dadurch ausgeschlossen, dass es durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangte (VwGH 16.03.1993, [89/14/0281](#); 20.02.2008, [2005/15/0161](#), 0162; 28.05.1997, 94/13/0200). Somit durfte die belangte Behörde die im Zuge der Außenprüfung gewonnenen Erkenntnisse bei Erlassung der verfahrensgegenständlichen Erledigungen heranziehen. Eine Rechtswidrigkeit im Zusammenhang mit der Erlassung des Prüfungsauftrages könnte nach der einschlägigen Judikatur und Literatur unter Umständen lediglich im Rechtsmittel gegen die Bescheide über die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren mit der Begründung, das Ermessen sei unrichtig ausgeübt worden, geltend gemacht werden (VwGH 25.03.1993, [92/16/0117](#), 0118; 19.10.2006, 2002/14/0101; *Ritz*, aaO, Rz 5 zu § 148).

Den weiteren Ausführungen zur Unzuständigkeit im Zusammenhang mit dem Befüllen der Eingabebögen durch den Prüfer des Finanzamtes xx ist der unzweifelhafte Inhalt der Ausführungen des Bundesministeriums für Finanzen, Sektion I und der belangten Behörde, jeweils vom 22.09.2020, entgegenzuhalten: Sowohl der Sach-, als auch der Wiederaufnahmebescheid wurden in concreto von einem Organ des Finanzamtes yy freigegeben, d.h. genehmigt; sie wurden sohin im Sinne der ständigen Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes von der belangten Behörde „veranlasst“ (VwGH 24.11.2011, [2008/15/0205](#)). Daraus folgt aber weiter, dass die Genehmigungsfiktion des [§ 96 letzter Satz BAO](#) iZm den angefochtenen Erledigungen – entgegen der Rechtsansicht der Bf. - eingetreten ist und sich sohin der Einwand der Unzuständigkeit in termino als verfehlt erweist.

1.4. Zu Spruchpunkt 1. (Abweisung Wiederaufnahmebescheid)

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. zB VwGH 02.09.2009, [2005/15/0031](#)).

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Für die Beurteilung, ob die Kenntnis der neu hervorgekommenen Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, [2215/64](#), ÖStZB 1966, 62).

Voraussetzung dafür, dass (nach Verfahrensabschluss neu hervorgekommene, aber bereits vorher existent gewesene) Umstände als taugliche Wiederaufnahmsgründe herangezogen werden können, ist nämlich, dass die Kenntnis dieser Umstände - bei richtiger rechtlicher Subsumtion - allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Dass die belangte Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 07.04.2009 in Kenntnis der wahren Sachlage war, geht aus den vorgelegten Akten nicht hervor. Wie sich darüber aus dem einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblatt ergibt, wurde nunmehr – im Sinne der gesetzlichen Vorgaben - ein anderslautender Bescheid herbeigeführt.

Nachdem schlussendlich von einer bloß geringfügigen Auswirkung (im Vergleich zum Erstbescheid) keine Rede sein kann, hatte auch die Ermessensentscheidung des erkennenden Gerichtes- trotz des Fehlens eines ordnungsgemäßen Prüfungsauftrages - zu Ungunsten der Bf. auszufallen.

1.5. Zu Spruchpunkt 2. (Teilstattgabe Sachbescheid)

Nach Ansicht der belangten Behörde seien - zusammengefasst - die fraglichen Ausgaben „ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Nutzen“ oder aus „Eigeninteresse“ getätigt bzw. von keinem fremden Unternehmer übernommen worden; es sei - aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbindungen - im Sinne der Angehörigenjudikatur ein erhöhtes Maß an Publizität, Inhalt und Fremdüblichkeit zu fordern.

Diese Rechtsansicht trifft jedoch aus nachfolgenden Überlegungen nicht zu:

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Gemäß § 11 Abs. 1 Z. 3 lit. c UStG müssen Rechnungen die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder bei sonstigen Leistungen Art und Umfang der Leistung enthalten. Auch nach Art 226 Nr 6 der MwStSyst-RL müssen Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke Angaben über Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen enthalten. Nach der Judikatur des EuGH kann die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern, weil eine Rechnung nicht die in Art 226 Nr 6 und 7 MwStSyst-RL aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen,

ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen. Dies wird durch Art 219 MwStSyst-RL bestätigt, wonach einer Rechnung jedes Dokument und jede Mitteilung gleichgestellt ist, das oder die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist (EuGH 15.9.2016, *Barlis*, C-516/14, vgl. SWI, Heft 12, 637). Diese Argumentation hat der VwGH erstmals mit seinem Erkenntnis vom 29.05.2018, Ra 2016/15/0068, übernommen und diese Rechtsprechung mittlerweile gefestigt (VwGH 21.11.2018, [Ro 2016/13/0020](#); 25.04.2019, [Ro 2017/13/0021](#)). Wendet man nunmehr diese gesetzlichen und judikativen Prämissen auf den gegenständlichen Sachverhalt an, so zeigt sich, dass die in den jeweiligen Rechnungen enthaltenen Leistungsbeschreibungen nicht den gerade referierten Voraussetzungen entsprechen. Daher sind die von der Bf. im Verfahren vorgelegten Unterlagen (insbesondere die Analysen) bei der Beurteilung der Frage, ob eine Leistungserbringung erfolge, zu berücksichtigen. Aus diesen geht - wie festgestellt - klar hervor, welche Leistungen erbracht wurden.

Bei Vorliegen der formellen und materiellen Voraussetzungen – wie gegenständlich - kommt eine Vorsteuerversagung somit nur dann in Betracht, wenn feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (so etwa EuGH 03.10.2019, [C-329/18](#); BFH 11.03.2020-XI R 38/18). Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch dann, wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Hinterziehung miteinbezogen war (EuGH 22.10.2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14; 16.10.2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18; uvam). Aus dem gesamten vorgelegten Akt ergeben sich keine objektiven Anhaltspunkte dahingehend, dass gegenständlich ein Betrug zum Nachteil des gesamten Mehrwertsteuersystems erfolgt ist; auch liegen keine objektiven Elemente vor, aus denen ableitbar wäre, dass die Bf. wusste oder hätte wissen müssen, dass der Umsatz mit einem Steuerbetrug verknüpft ist. Eine derartige Behauptung wurde im Übrigen von der belangten Behörde auch nicht aufgestellt.

Wenn diese schließlich die Werthaltigkeit der verrechneten Leistung anspricht, so ist ihr das Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2018, 2017/15/0085 entgegen zu halten: Demnach bildet das tatsächlich Aufgewendete selbst dann die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, wenn es dem objektiven Wert der bewirkten Leistung nicht entspricht, insbesondere im Vergleich dazu unangemessen hoch oder niedrig ist.

Dass es sich gegenständlich um ein absolutes Scheingeschäft gehandelt hätte, das Handeln also nicht von der ernstesten Absicht des wechselseitigen Leistungsaustausches getragen gewesen wäre, ist - insbesondere aufgrund der vorgelegten Analysen - nicht erkennbar. Dass es sich – wie die Bp ausführt - bei der Tätigkeit der Bf. um keine wirtschaftliche gehandelt haben sollte, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Wäre diese Auffassung tatsächlich richtig, so hätte die

belangte Behörde auch die diesbezüglichen Konsequenzen (insbesondere im Hinblick auf eine Liebhabereiprüfung) zu ziehen gehabt, was gegenständlich jedoch unterblieben ist.

Schließlich ist auf die Ausführungen zur Angehörigenjudikatur schon aufgrund des festgestellten Leistungsaustausches nicht einzugehen. Selbst wenn diese Rechtsansicht – aus welchen Gründen auch immer – von Relevanz sein sollte, so kann der Bf. – aufgrund der vorliegenden Unterlagen – mangelnde Publizität wohl keinesfalls unterstellt werden. In Bezug auf das Vorbringen die Höhe des Entgelts betreffend, hat die belangte Behörde die bloße Behauptungsebene nicht verlassen; auch wurden dazu insbesondere im Rahmen der Betriebsprüfung keinerlei konkreten Feststellungen getroffen. Ob schlussendlich die fraglichen Rechnungen bezahlt wurden kann schon in Anbetracht der festgestellten Leistungserbringung keine Relevanz haben; schließlich war die Rechtsvorgängerin der Bf., als GmbH & CoKG errichtet worden und unterlag somit der sog. „Sollbesteuerung“; die Zahlung ist – was die belangte Behörde ohnehin zugesteht - in derartigen Fällen keine Voraussetzung für den Abzug der Vorsteuer.

Insgesamt ist deshalb festzuhalten, dass der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid somit – wie in dem einen integrierenden Bestandteil bildenden Berechnungsblatt ./1 dargestellt - teilweise Folge zu geben war.

1.6. Zu Spruchpunkt 3. (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. Das Bundesfinanzgericht ließ sich im vorliegenden Erkenntnis von der – ohnedies zitierten - einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur leiten, weshalb die Revision an den VwGH nicht zuzulassen war. Schließlich ist zur Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit dem Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung der Leistungserbringung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, [Ra 2017/15/0037](#)); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirkt im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) auf (VwGH 30.6.2015, [Ra 2015/15/0028](#)), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. Februar 2021