

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Mirha Karahodzic MA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RA Dr. Wolfgang Gappmayer, Margaretenstraße 22/12, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 17.12.2009 gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 (nunmehr: Finanzamt Österreich) betreffend

1. Umsatzsteuer 2003 bis 2007, jeweils vom 16.11.2009
2. Umsatzsteuer 2008 und Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis Juli 2009, jeweils vom 16.11.2009 (hinsichtlich Umsatzsteuer für Jänner bis Juli 2009 gemäß § 253 BAO nunmehr gegen den Bescheid vom 18.12.2015 betreffend Umsatzsteuer 2009 gerichtet)
3. Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2003 bis 2007, jeweils vom 16.11.2009

zu Recht erkannt:

- I. 1. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2007 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben, die Bescheide werden abgeändert:

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Beiblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

2. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

3. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2003 bis 2007 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben, die Bescheide werden abgeändert: Die Einkünfte werden mit € 0 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Strittig sind die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Entgelte, Sicherheitszuschläge iHv € 5.000,00 per anno sowie die Geldflüsse der ***M*** GmbH (im Folgenden: ***M*** GmbH) an die beschwerdeführende Partei.

Im Vorlagebericht wird auf die Vorlagen der ***M*** GmbH und Mitgesellschafter verwiesen. Diese Beschwerdeverfahren waren beim Bundesfinanzgericht zu den Zahlen RV/7103662/2009, RV/7103659/2009 und RV/7103660/2009 anhängig:

Mit Erkenntnis vom 10. Februar 2022, RV/7103659/2009, hat das Bundesfinanzgericht (Außenstelle Salzburg) der Beschwerde der ***M*** GmbH hinsichtlich Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2006 und 2007 stattgegeben.

Mit Erkenntnis vom 6. Dezember 2022, RV/7103660/2009, hat das Bundesfinanzgericht (Außenstelle Salzburg) die Beschwerden der ***M*** GmbH hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2006 (Bescheide vom 5.2.2008 bzw. 3.7.2009) bzw. Umsatzsteuerfestsetzungen für Jänner bis Oktober 2008 (Bescheide vom 3.7.2009) als unbegründet abgewiesen. Dazu ist eine Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof zZ E 226/2023 anhängig.

Die ertragsteuerlichen Beschwerdepunkte (Feststellungsbescheide hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2007) waren zZ RV/7103662/2009 beim Bundesfinanzgericht (Außenstelle Salzburg) anhängig. Die Beschwerden wurden zurückgezogen, weshalb das Verfahren mit Beschluss vom 28. Juni 2023 als gegenstandslos erklärt wurde.

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind die an die beschwerdeführende Partei ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008, die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis Juli 2009 sowie die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2003 bis 2007, alle vom 16. November 2009. Diese Bescheide wurden nach Durchführung eines Außenprüfungsverfahrens erlassen.

Die dagegen eingebrachte Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 17. Dezember 2009 richtete sich gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung bei der ***Bf1*** (beschwerdeführende Partei) und Mag. ***R*** und beantragte die Aufhebung der Bescheide. Begründend wurde zum Scheingeschäft ausgeführt, die wirtschaftliche Tätigkeit der ***Bf1*** für die ***M***

GmbH sei von den Vertragsparteien gewollt und nicht vorgetäuscht gewesen. Es seien keine Handlungen gesetzt worden, die nach außen einen anderen Inhalt gehabt hätten. Die Geschäftsabschlüsse und die bearbeiteten Projekte lägen der Betriebsprüfung vor. Dass viele Projekte nicht oder „noch nicht“ verwirklicht worden seien, liege einerseits an der sehr starken Konkurrenz bzw. der flacheren Konjunktur. Bedingt durch diese Entwicklung habe die ***M*** GmbH die Leistungen der ***Bf1*** noch nicht bezahlen können. Da es sich aber ausschließlich um Großprojekte handle, sei bei Realisierung mit großen Eingängen zu rechnen. Diese wirtschaftlichen Sachverhalte seien bei der Prüfung offengelegt worden. Maßgeblich sei der Wille der Parteien, der darauf gerichtet sei, Rechtsgeschäfte nach den von ihnen festgesetzten wirtschaftlichen Kriterien in Erscheinung treten zu lassen. Es sei bei den vorgelegten Geschäftsunterlagen keine Absicht zu erkennen, im Innenverhältnis den Geschäften eine andere Form zu geben bzw. anders abzuwickeln. Frau Mag. ***R*** sei als Geschäftsführerin der ***M*** GmbH die gesetzliche Vertreterin einer juristischen Person.

Zum Sicherheitszuschlag wurde vorgebracht, dieser dürfe nicht dazu führen die Besteuerungsgrundlagen willkürlich zu bestimmen. Auch wenn Gründe für einen Sicherheitszuschlag vorhanden wären, setze dies voraus, dass die Behörde alle Erhebungen, also alle Sachverhaltsannahmen in einem einwandfreien Verfahren gewinnen und aus diesen Feststellungen die denkfolgerichtigen Schlüsse gezogen werden. Im vorliegenden Falle seien sowohl die zugeflossenen Darlehen als auch die Lebenshaltungskosten einwandfrei nachweisbar.

Zu den Geldflüssen der ***M*** GmbH an die beschwerdeführende Partei wurde vorgebracht, diese lege an die ***M*** GmbH Rechnungen über weiterverrechnete Kosten sowie über die Abwicklung und Bearbeitung der Projekte. Sowohl die ***M*** GmbH als auch die beschwerdeführende Partei seien Kaufleute nach dem HGB. Im Verkehr zwischen Kaufleuten sei daher auf den Handelsbrauch, d.h. auf die im Handelsverkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche Rücksicht zu nehmen. Im vorliegenden Fall seien die Geldflüsse daher zuerst zur Abdeckung der weiter verrechneten Kosten heranzuziehen. Erst nach Abdeckung der gesamten ausgelegten Kosten seien die verbleibenden Geldflüsse zur Abdeckung der verrechneten Projektkosten heranzuziehen.

Zur Umsatzsteuer-Rückverrechnung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 wurde ausgeführt, die beschwerdeführende Partei sei Unternehmerin im Sinne des § 12 UStG und führe als solche steuerpflichtige Leistungen aus. Das Umsatzsteuergesetz verlange nicht, dass die Rechnungen innerhalb einer bestimmten Zeit bezahlt werden müssten. Auch auf welches Bankkonto Rechnungen bezahlt werden, sei nicht ausschlaggebend. Im Einzelnen werde auf die Ausführungen über das Scheingeschäft verwiesen.

Am 13. April 2010 gab das prüfende BV-Team 28 der belangten Behörde eine Berufungsstellungnahme ab, in welcher dem Inhalt der Beschwerde widersprochen wurde, am 20. Mai 2010 nahm der steuerliche Vertreter dazu per E-Mail Stellung.

Am 17. Juni 2010 wurden die Beschwerden dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt, ohne eine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen.

Mit Verfügung der Präsidentin vom 5. Dezember 2016 wurden diese Beschwerdesachen der Gerichtsabteilung 1095 zugewiesen, die Gerichtsabteilung war von Juli 2021 bis September 2022 unbesetzt.

Im Hinblick auf das zur ***M*** GmbH ergangene Erkenntnis des BFG vom 6. Dezember 2022, RV/7103660/2009 u.a., wurde die beschwerdeführende Partei mit Vorhalt vom 24. März 2023 aufgefordert, eine Sachverhaltsdarstellung hinsichtlich der wirtschaftlichen Natur ihrer Geschäftsbeziehungen zur ***M*** GmbH, insbesondere die tatsächlich an die ***M*** GmbH erbrachten Leistungen zu erstatten und die geschilderte Leistungserbringung nachzuweisen. Auf Grund der beherrschenden Stellung der Kommanditistin bei der ***M*** GmbH wurde sie außerdem ersucht darzustellen, warum eine Zahlung der offenen Forderungen bis dato nicht veranlasst werden konnte und dies soweit möglich nachzuweisen. Die beschwerdeführende Partei wurde außerdem aufgefordert, unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit zu erläutern, warum die Geschäftsbeziehung mit der ***M*** GmbH aufrechterhalten wurde, obwohl diese nicht in der Lage oder nicht willens gewesen sei, die verrechneten Leistungen zu bezahlen. Es sollte auch darauf eingegangen werden, ob in Folge der wirtschaftlichen Schwierigkeiten bei der ***M*** GmbH eine betragliche Anpassung des Konsumentenvertrags durchgeführt wurde.

Mit Schreiben vom 28. April 2023 gab der im Kopf ausgewiesene Vertreter seine Vollmacht bekannt und ersuchte um Akteneinsicht sowie um Fristerstreckung zur Beantwortung des Vorhaltes. Die beantragte Akteneinsicht fand am 12. Mai 2023 durch den Rechtsanwalt im Bundesfinanzgericht in Wien statt. Trotz mehrmaliger Fristverlängerungen erfolgte bis dato keine Beantwortung des Vorhaltes.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei wurde am 1. Oktober 2001 als ***Bf1*** gegründet, seit Mai 2009 firmiert sie als ***Bf1***, FN ***1***. Im Streitzeitraum war Mag. ***R*** zu 95% als Gesellschafterin und Komplementärin beteiligt, die restlichen 5% wurden von ihrer Schwiegermutter ***G*** als Kommanditistin gehalten.

Die ***Bf1*** hielt im Streitzeitraum über RA ***X*** als Treuhänderin auf Basis eines Treuhandvertrags vom 15. November 2001 zumindest 70% des Stammkapitals der ***M*** GmbH (***M*** GmbH). Ab 30.10.2002 vertrat Mag. ***R*** die ***M*** GmbH als alleinige Geschäftsführerin, während ihr Ehemann, Dr. ***P***, Verwaltung und Organisation der ***M*** GmbH geführt und diese gegenüber Kunden und Behörden nach außen vertreten hat.

Scheinrechnungen

Ab Oktober 2001 stellte die beschwerdeführende Partei auf Grundlage eines Konsulenten-Vertrages vom 1. Oktober 2001 regelmäßige, monatliche, als „Belastungsnoten“ bezeichnete Rechnungen an die ***M*** GmbH für „im Rahmen der Gesamttätigkeit der ***M*** die selbständige und eigenverantwortliche Abwicklung von Projekten in Abstimmung mit der Geschäftsführung der ***M***.“ gegen einen Rechnungsbetrag von € 9.985,00 (ATS 37.000,00) zzgl. Umsatzsteuer pro Monat.

Zwischen Oktober 2001 und Dezember 2021 wuchsen die Forderungen der beschwerdeführenden Partei an die ***M*** GmbH auf € 2.426.355,00 zuzüglich Umsatzsteuer iHv € 485.271,00 sohin auf € 2.911.626,00 brutto an. Dieser Betrag haftet bis heute unbeglichen aus. Die ***M*** GmbH machte aus diesen Rechnungen jeweils Vorsteuern geltend. Diese Leistungen wurden entweder durch Frau Mag. ***R*** oder ihren Ehemann Dr. ***P*** erbracht.

Die im Streitzeitraum 2003 bis Juli 2009 in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuerlast summierte sich auf € 157.763, und es wurde – nachdem die beschwerdeführende Partei als Ist-Besteuerin gem. § 17 Abs. 1 UStG 1988 erklärt und die Umsatzsteuerschuld somit erst bei Zahlungseingang entsteht – von diesem Betrag keine Umsatzsteuer abgeführt. Das Ausbleiben jeglicher Zahlungen auf Seiten der Schuldnerin sowie Eintreibungsversuchen auf Seiten der beschwerdeführenden Partei begründete diese mit der schlechten Liquidität der ***M*** GmbH.

Im Zeitraum 2007 bis 2021 wurden der beschwerdeführenden Partei laut den Feststellungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Dezember 2022, RV/7103660/2009, betreffend die ***M*** GmbH, zur Deckung ihres Finanzierungsbedarfs durch die ***M*** GmbH mehrere Darlehen in Höhe von insgesamt € 543.213,26 gewährt und in den Folgejahren ein Betrag von € 172.570,93 von der ***Bf1*** zurückbezahlt. Jedoch haftete am 31. Dezember 2021 noch immer eine Darlehensforderung von € 370.642,33 aus.

Es ist in Gesamtbetrachtung aller Umstände davon auszugehen, dass ein entgeltlicher Leistungsaustausch im Sinne des Umsatzsteuerrechts im Rahmen der strittigen Geschäftsbeziehung nicht beabsichtigt war und alle verrechneten Leistungen der beschwerdeführenden Partei an die ***M*** GmbH soweit sie im Zusammenhang mit

tatsächlicher Leistungserbringung stehen, als Geschäftsführertätigkeiten von Frau Mag. ***R*** zu beurteilen waren.

Der Vertragsabschluss mit der ***M*** GmbH und die diversen Rechnungslegungen sind in der Gewissheit erfolgt, dass mangels eines Interessensgegensatzes zwischen der beschwerdeführenden Partei und der mit ihr verbundenen Geschäftspartnerin ***M*** GmbH nie ein Versuch gestartet werden würde, die verrechneten Forderungen tatsächlich zu bezahlen oder einzutreiben. Es ist davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellungen im gegenständlichen Fall bereits nicht mehr mit einer Zahlung in einem absehbaren Zeitraum gerechnet wurde. Die in den Belastungsnoten ausgewiesenen Leistungen wurden somit faktisch unentgeltlich erbracht.

Sicherheitszuschlag

Die beschwerdeführende Partei legte weder eine Belegsammlung noch eine Buchhaltung iHa die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor. Die Außenprüfung stellte in Tz 2 des Prüfberichtes fest, dass mangels Belegsammlung keinerlei Prüfung der Angaben in der Steuererklärung möglich war, weshalb sie griffweise einen Sicherheitszuschlag von € 5.000,00 verhängte. Mit dieser Schätzung sollten eventuelle nicht in der Steuererklärung erfasste Umsätze abgedeckt werden.

Geldflüsse von der ***M*** GmbH

Die Geldflüsse zwischen ***M*** GmbH und der beschwerdeführenden Partei bestanden einerseits aus den weiter oben angeführten Darlehen, andererseits wurden der ***M*** GmbH von der beschwerdeführenden Partei Telefonkosten, Kfz-Kosten und Sozialversicherungsbeiträge in Rechnung gestellt.

Es ist davon auszugehen, dass die in Rechnung gestellten Kosten im Rahmen der selbständigen Tätigkeit von Frau Mag. ***R*** als Geschäftsführerin der ***M*** GmbH angefallen sind. Diese wurden daher im Rahmen von deren Einkommensteuererklärung und nicht als Betriebsausgaben der beschwerdeführenden Partei berücksichtigt.

Bei den Darlehen handelte es sich nicht um verdecktes Entgelt an die beschwerdeführende Partei, weil einerseits in beträchtlichem Ausmaß Rückzahlungen erfolgt sind und weil diese andererseits offensichtlich nur zu Abdeckung des Finanzierungsbedarfs der beschwerdeführenden Partei geleistet wurden. Sie standen in keinem zeitlichen oder ursächlichen Zusammenhang mit den an die ***M*** GmbH erfolgten Leistungen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten der belangten Behörde sowie den im Verfahren eingebrachten Stellungnahmen der beschwerdeführenden Partei.

Die Eigentums- und Vertretungsverhältnisse der beschwerdeführenden Partei ergeben sich aus dem Prüfbericht vom 30. Oktober 2009 und dem vorliegenden Firmenbuchauszug zu FN ***1***. Der Gesellschaftsvertrag vom 1. Oktober 2001 existiert laut Bericht nur mündlich.

Die betragliche Höhe der offenen Forderungen ergibt sich aus dem Konsultationsvertrag und den auszugsweise vorgelegten Belastungsnoten und wurde seitens der beschwerdeführende Partei nicht bestritten.

Aus der beherrschenden Position der Komplementärin der beschwerdeführenden Partei bei der ***M*** GmbH, welche von der Abgabenbehörde aufgrund der Treuhandenschaft erst im Zuge der Prüfung erkannt wurde, ergab sich die Möglichkeit, trotz fehlendem Zahlungswillen eine Vereinbarung abzuschließen und widerspruchsfrei Forderungen über Zeiträume und in einer Weise anwachsen zu lassen, welche von einem unbeteiligten Dritten unter keinen Umständen akzeptiert worden wären.

Auf das Fehlen eines Zahlungswillens kann aufgrund der Gebarung der beschwerdeführenden Partei über einen Zeitraum von 20 Jahren geschlossen werden. Die beschwerdeführende Partei hat zu keinem Zeitpunkt die Einbringung der offenen Forderungen aktiv betrieben, was nur der Beteiligung der beschwerdeführenden Partei an der ***M*** GmbH und dem Umstand geschuldet sein kann, dass Frau Mag. ***R*** sowohl Geschäftsführerin der leistungsempfangenden ***M*** GmbH als auch Komplementärin der leistungserbringenden beschwerdeführenden Partei war und die Geschäftspartner somit unter einheitlicher Kontrolle waren.

In einem hypothetischen Fall mit einem unbeteiligten Dritten, in dem die ***M*** GmbH trotz Mahnung und aller anderen zur Verfügung stehenden Einbringungsmethoden weiterhin nicht zahlte oder zahlen könnte, wären die Forderungen von dem Leistungserbringer als uneinbringlich auszubuchen und von der ***M*** GmbH eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen gewesen.

Im Gegensatz dazu hat die beschwerdeführende Partei trotz der - laut eigener Darstellung - mangelnden Liquidität und dem Ausbleiben von Zahlungen über einen extrem langen Zeitraum weiterhin unvermindert Leistungen an ihre Schuldnerin, die ***M*** GmbH, erbracht. Diese Vorgangsweise lässt an der subjektiven Absicht der beschwerdeführenden Partei, kein Entgelt zu verlangen oder von vornherein auf ein solches zu verzichten, keinen Zweifel. Selbst bei der Annahme, dass zu Beginn der Geschäftsbeziehung 2001 ein Zahlungswille vorgelegen hätte, muss man unter Berücksichtigung des Umstandes, dass auch die Rechnungen aus 2001 nicht bezahlt wurden und es sich bei dem ältesten hier anhängigen Streitjahr um 2003 handelt davon ausgehen, dass zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellungen im gegenständlichen Fall bereits nicht mehr mit einer Zahlung in einem absehbaren Zeitraum gerechnet wurde.

Gleiches gilt für den Umstand, dass über den gesamten Zeitraum kein Versuch unternommen wurde, den Konsumentenvertrag anzupassen oder diesen zu kündigen und dass die monatlich verrechneten Beträge trotz diverser Wirtschaftskrisen sowie fehlendem wirtschaftlichen Erfolg jahrzehntelang unverändert blieben. Wie im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes betreffend die ***M*** GmbH vom 6. Dezember 2022 zu GZ RV/7103660/2009 auf Seite 4 festgehalten, führte selbst der völlige Stillstand bei Unternehmensvermittlungen im Zuge der Finanzkrise 2008/2009 nicht zu einer Anpassung, Aussetzung oder Beendigung der Vereinbarung.

Die angeblich erbrachten „Beratungsleistungen“ wurden auch nie näher konkretisiert und es konnte auch auf Vorhalt des Gerichts keine entsprechende Leistungsdokumentation vorgelegt werden.

Die von der ***M*** GmbH an die beschwerdeführende Partei gewährten Darlehen bestärken diesen Eindruck noch weiter: Obwohl die ***M*** GmbH laut der beschwerdeführenden Partei nur aufgrund unzureichender Liquidität die offenen Forderungen der beschwerdeführenden Partei nicht beglichen habe, war diese dennoch in der Lage, Darlehen an ihre angebliche Gläubigerin zu vergeben. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Gläubiger offene Verbindlichkeiten jahrzehntelang nicht einfordert, sondern stattdessen Darlehen bei seinem Schuldner aufnimmt und diese statt Aufrechnung der Kreditraten mit seinen Forderungen an ihre Schuldnerin zurückbezahlt.

Dem Gericht erscheint nach Durchsicht aller Eingaben der Parteien als Beweggrund für die gewählte Vorgangsweise ausschließlich die Vermeidung einer Umsatzsteuerbelastung in Folge einer Zahlung der offenen Verbindlichkeiten als plausibel. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise konnte daher nicht davon ausgegangen werden, dass die zu beurteilende Geschäftsbeziehung der beschwerdeführenden Partei tatsächlich in der erklärten Form gelebt wurde.

Sicherheitszuschlag

In einem Aktenvermerk über den Prüfungsbeginn am 9. Oktober 2009 und Tz.2 des Prüfberichts wurde ausdrücklich festgehalten, dass keine Belegsammlung und keine Buchhaltung betreffend die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung existieren. Des Weiteren wurde von der Betriebsprüfung bemängelt, dass weder Nachweise über die Lebenshaltungskosten noch die Mittelherkunft der an die beschwerdeführende Partei vergebenen Darlehen vorhanden waren. Auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden derartige Unterlagen nicht vorgelegt.

In der Beschwerde sowie einem E-Mail vom 20. Mai 2010 machte die steuerliche Vertretung geltend, dass zwar die Unterlagen für die Betriebsausgaben nicht vollständig seien, die Ausgangsrechnungen jedoch den gesetzlichen Vorschriften entsprächen.

Der Sicherheitszuschlag wurde laut Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 13. April 2010 lediglich aufgrund formeller Mängel festgesetzt, insbesondere aufgrund von Mängeln bei Aufzeichnungen und der Belegsammlung. Die beschwerdeführende Partei hat auch kein eigenes Bankkonto gehabt, sondern jenes von Frau Mag. ***R*** genutzt, welches ebenfalls – trotz Ankündigungen – nicht vorgelegt wurde.

Zu den Geldflüssen der ***M*** GmbH an die beschwerdeführende Partei

Die beschwerdeführende Partei hat der ***M*** GmbH Telefonkosten, Kfz-Kosten und Sozialversicherung weiterverrechnet, wobei die Außenprüfung (in den Tz 5, 6 und 7 des Prüfberichts) zu dem Schluss gelangt ist, dass diese Kosten tatsächlich im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit von Frau Mag. ***R*** angefallen sind. Soweit nachgewiesen, wurden diese Kosten durch die Behörde im Anschluss bei den Einkommensteuererklärungen von Frau Mag. ***R*** im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit berücksichtigt. Gegen diese Einkommensteuerbescheide wurden soweit ersichtlich keine Beschwerden eingebracht.

Nachdem den ausgestellten Rechnungen somit keine Leistung der beschwerdeführenden Partei zugrunde lag, wurde die in den Rechnungen an die ***M*** GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer von der Behörde gleich den zuvor erläuterten Scheinrechnungen kraft Rechnungslegung festgesetzt.

Im Beschwerdeschreiben vom 17. Dezember 2009 wurde geltend gemacht, dass Geldflüsse an die beschwerdeführende Partei zuerst zur Abdeckung der gesamten ausgelagerten Kosten heanzuziehen seien, weil sowohl die ***M*** GmbH als auch die beschwerdeführende Partei Kaufleute nach dem UGB seien. Die Beschwerdebegründung ist in diesem Punkt nicht klar nachvollziehbar, mangels Beantwortung des Vorhaltes erfolgte auch keine Klärung dahingehend, es ist aber erkennbar, dass eine erklärungsgemäße Erledigung beantragt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

1. Rechtsgrundlagen

§ 1 UStG idF BGBl. I Nr. 99/2007 lautet auszugsweise:

„(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

- 1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt...“*

§ 12 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 59/2001 lautet auszugsweise:

„Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. *Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft. ...“*

§ 17 Abs. 1 UStG idF BGBl. I Nr. 134/2003 lautet:

„Unternehmer, die eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 ausüben, weiters berufsrechtlich zugelassene Gesellschaften und gesetzliche Prüfungs- und Revisionsverbände, die der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistungen erbringen, haben die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung)...“

2. Verfahrensrechtliches

Nach Durchführung eines Außenprüfungsverfahrens hat die belangte Behörde am 16. November 2009 u.a. die Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis Juli 2009 erlassen. An deren Stelle trat am 18. Dezember 2015 ein Umsatzsteuerjahresbescheid 2009.

Kommt es nach zu einer Festsetzung von Umsatzsteuer zu einer Jahresveranlagung zur Umsatzsteuer, so wird der Festsetzungsbescheid mit der Veranlagung außer Kraft gesetzt (vgl. die in *Ruppe/Achatz*, UStG 1994⁵, § 21 Tz 22 dargestellte Judikatur des VwGH).

Für Zwecke der Einbringung von Beschwerden gilt gemäß § 253 BAO, dass in so einem Fall die Bescheidbeschwerde gegen den Festsetzungsbescheid auch als gegen den Umsatzsteuer-Jahresbescheid gerichtet gilt. Für die Erledigung der Beschwerde ergibt sich daraus, dass inhaltlich nur über die Beschwerde gegen den Jahresbescheid abzusprechen ist, wobei die in der Beschwerde gegen die Festsetzungsbescheide gemachten Einwendungen auch bei den Erwägungen über den Jahresbescheid zu berücksichtigen sind. Die Beschwerde gegen die Festsetzungsbescheide gilt damit als miterledigt und es bedarf keines gesonderten Spruches.

3. Scheingeschäft

Die beschwerdeführende Partei machte in ihren Vorbringen geltend, sie bilanziere gemäß § 17 Abs. 1 UStG 1994 (Istbesteuerung) und habe nach dieser Bestimmung erst bei Zahlungseingang Umsatzsteuer zu entrichten. Das Gesetz sehe auch keine zeitliche Begrenzung für eine

tatsächliche Zahlung vor. Die beschwerdeführende Partei machte außerdem geltend, sehr wohl wirtschaftliche Tätigkeiten für die ***M*** GmbH gesetzt zu haben.

Der im § 12 Abs. 1 UStG 1994 geregelte Anspruch auf Vorsteuerabzug ist ein Grundprinzip des Umsatzsteuerrechts. Eine Grundvoraussetzung, um diesen geltend machen zu können ist allerdings das Vorliegen eines tatsächlich erfolgten und entgeltlichen Leistungsaustausches. Das Erfordernis der Entgeltlichkeit ergibt sich schon daraus, dass § 4 Abs. 1 UStG 1994 das Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuerbelastung und daraus folgend auch den Anspruch auf Vorsteuerabzug festlegt.

Ein tatsächlich erbrachter Umsatz muss, sofern die aus diesem resultierende Forderung nicht mehr als werthaltig zu betrachten ist und tatsächlich keine Möglichkeit (mehr) besteht den Rechnungsbetrag tatsächlich zu erhalten, zu dem Zeitpunkt, an dem der Wertverlust feststeht gemäß § 16 UStG 1994 auf den tatsächlich erhaltenen Betrag korrigiert und die daraus resultierenden Umsatz- sowie Vorsteuern berichtigt werden. Ist – wie im vorliegenden Fall – aber aus den Gesamtumständen erkennbar, dass von vornherein keine Zahlung beabsichtigt wurde, ist § 16 UStG 1994 nicht anwendbar, weil mangels der in § 1 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Entgeltlichkeit überhaupt kein steuerbarer Umsatz vorliegt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine Rechnung, soll sie zum Vorsteuerabzug berechtigen, u.a. den Erfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 genügen. Nach dieser Gesetzesbestimmung gehört zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung der Ausweis des Entgeltes für die Lieferung oder sonstige Leistung. Es muss sich um das tatsächlich beabsichtigte Entgelt handeln (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0143, mwH).

Wenn, wie im gegenständlichen Fall festgestellt, von Anfang an keine Absicht bestand, tatsächlich Zahlungen zu leisten, war von Anfang an, unabhängig von erfolgter Rechnungsausstellung und Bilanzierung, von einem Entgelt von € 0 auszugehen.

In Folge dessen wurde richtigerweise gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 die gesamte in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer bei der beschwerdeführenden Partei kraft Rechnungslegung festgesetzt und ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 14 letzter Satz UStG 1994 verweigert.

Auch hinsichtlich der Weiterrechnung der Telefonkosten, Kfz-Kosten und Sozialversicherung an die ***M*** GmbH für Aufwendungen, welche tatsächlich bei Frau Mag. ***R*** im Rahmen ihrer Geschäftsführertätigkeit angefallen sein müssen, hat die beschwerdeführende Partei Rechnungen für nicht durch sie erbrachte Leistungen ausgestellt. Sie schuldet die darin ausgewiesene Umsatzsteuer daher zu Recht kraft Rechnung.

Die Steuerschuld kraft Rechnungslegung entsteht in den Fällen des § 11 Abs. 12 und Abs. 14 UStG 1994 mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist (siehe § 19 Abs. 3 UStG), somit ist auch die Besteuerungsperiode korrekt.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

4. Sicherheitszuschlag

Berechtigen formelle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlags eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, und die dort zitierte Judikatur).

Unabhängig davon, wie groß die Lücken in der Buchhaltung sind, ist zusätzlich immer erforderlich, dass auf Sachverhaltsebene Grund zu der Annahme besteht, nicht erklärte Einkünfte müssten zugeflossen sein.

Die beschwerdeführende Partei erbrachte Leistungen ausschließlich an die ***M*** GmbH, und die Begleichung dieser Forderungen war – wie hier in Übereinstimmung mit dem Prüfbericht bereits unter dem Punkt Scheinrechnungen ausgeführt – tatsächlich niemals beabsichtigt. Nachdem auch die in der Buchhaltung an ***M*** GmbH verrechneten Leistungen zu keinen Einkünften führten, müsste man bei einer Zuschätzung davon ausgehen, die beschwerdeführende Partei hätte neben der ***M*** GmbH weitere Leistungen an zahlungswillige Dritte erbracht. Für die Annahme, dass die beschwerdeführende Partei außerhalb des Konsumentenvertrages kontrahiert hätte, gibt es aber im vorliegenden Akt keine Hinweise.

Wie in Tz 4 des Prüfberichts ausgeführt, ist davon auszugehen, dass über die beschwerdeführende Partei lediglich Geschäftsführerleistungen von Mag. ***R*** in Rechnung gestellt wurden, ohne dass eine Zahlungsabsicht bestand. Dies hat zur Folge, dass die hinsichtlich der Umsatzsteuern 2003 bis 2007 sowie die hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfestsetzung der Jahre 2003 bis 2007 vorgenommene Hinzuschätzung eines griffweisen Sicherheitszuschlages von jährlich € 5.000,00 nicht gerechtfertigt war.

Die angefochtenen Bescheide sind daher in diesem Punkt abzuändern und der Sicherheitszuschlag jeweils auszuschneiden.

Bei den Umsatzsteuerbescheiden 2008 und 2009 wurde aus nicht nachvollziehbaren Gründen ein solcher Sicherheitszuschlag nicht vorgenommen. Diese Bescheiden bleiben daher unverändert.

5. Geldflüsse von der ***M*** GmbH

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen und Ausgaben jener Einkunftstätigkeit zuzuordnen, durch die sie konkret veranlasst werden (siehe zB VwGH 28.11.2007, 2004/15/0128; 27.3.2008, 2004/13/0141).

Nachdem die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit von Frau Mag. ***R*** angefallen sind, waren diese nicht im Rahmen der Einkommensteuerfeststellungsbescheide der beschwerdeführenden Partei zu berücksichtigen. In diesem Punkt war der Beschwerde daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide spruchgemäß abzuändern.

Bei den Darlehen wurden zu Recht weder seitens der Behörde noch der beschwerdeführenden Partei von einkommens- oder umsatzsteuerlich relevanten Auswirkungen ausgegangen oder vorgebracht. Wie bereits im Sachverhalt ausgeführt, waren diese auch aus Sicht des Gerichtes nicht als Entgelt für die erbrachten Leistungen zu qualifizieren, weshalb auf diese Fragestellung nicht näher eingegangen werden muss.

Beilage: Bemessungsgrundlagen Umsatzsteuer 2003-2007 (1 Seite)

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Beurteilung der vorliegenden Geschäftsgestaltung anhand der Angehörigen-Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vor. Im

Übrigen handelte es sich dabei um Fragen, die im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtabwägung zu beurteilen waren und damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalles abhängen. Eine solche einzelfallbezogene Beurteilung ist nicht revisibel (vgl. zB VwGH 21.4.2020, Ro 2017/13/0014, mwN). Eine ordentliche Revision war folglich nicht zuzulassen.

Wien, am 27. September 2023