

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik als Vorsitzenden und die beisitzenden Richter MMag. Elisabeth Brunner, Mag. Belinda Eder und Erwin Agneter, über die Beschwerde der Bf. GmbH, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich), betreffend Umsatzsteuer 2012 samt Wiederaufnahme des Verfahrens, Festsetzung von Umsatzsteuer für 07/2013 und Umsatzsteuer 2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

1. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 07/2013 wird als gegenstandslos erklärt.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer für das Jahr 2012, Umsatzsteuer für das Jahr 2012 (Sachbescheid) und Umsatzsteuer für das Jahr 2014 (Sachbescheid), wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Bf mit Sitz in Adresse, hatte zum 31.12.2012 ein Stammkapital iHv EUR 200.000,00. Alleinigere Gesellschafter war A. B. (idF B.)

Geschäftsführerin war Fr. C. D. (idF D.).

Strittig ist die Anerkennung der Vorsteuern aus Leistungen des selbständigen Einzelunternehmers Hrn. E. F. (idF F.).

Das Finanzamt (FA) führte eine Außenprüfung (AP) bei der Bf., betreffend u.a. Umsatzsteuer 2011 und 2012 sowie eine Umsatzsteuernachschau betreffend u.a. Umsatzsteuer 07/2013 und 07/2014 durch.

In der **Niederschrift** vom 12.03.2014 über die Schlussbesprechung und über die Nachschau anlässlich der Außenprüfung (AP) bei der Bf. führte das FA i.w. aus:

„...“

Umsatzsteuer

1. Vorsteuer

Herr F.:

Sachverhalt:

Herr F., Gatte/Lebensgefährte der Geschäftsführerin C. D., ist als fremdleistender Subunternehmer maßgeblich am schon seit vielen Jahren laufenden Projekt „X. Y.“ beteiligt. Herr F., der sich selbst als Visionär bezeichnet, treibt die Installierung eines Datacenters im ehemaligen X. im Y. voran und trägt durch massiven Arbeitseinsatz seinerseits zur beabsichtigten Verwirklichung seiner Vision bei.

Darüber hinaus ist Herr F. für die geprüfte Gesellschaft tätig, die Dienstleistungen im EDV Bereich anbietet. Schwerpunkt ist nach eigenen Angaben der Aufbau einer europäischen Cloudinfrastruktur. Die Verrechnung dieser Leistungen erfolgt nach eigenen Angaben erst dann, wenn alle Teilbereiche des Projektes miteinander kombiniert werden können und somit fakturierbar sind.

Herr F. hat Einblick in das tägliche Geschäft, folglich ist davon auszugehen, dass ihm bekannt und bewusst ist, wann und ob die Projekte realisiert werden können. Es ist seine eigene Entscheidung, trotz dieser Unsicherheiten betreffend die Realisierung der Projekte und auch hinsichtlich eines Geldflusses seine eigene Arbeit fortzusetzen.

Im Zuge seiner jahrelangen Bemühungen sind auch eine Vielzahl von Leistungen von ihm zur Abrechnung (u.a. auch an das geprüfte Unternehmen) gelangt.

Die Begleichung dieser teils namhaften Beträge erfolgt vorerst durch Abgeltung mittels unregelmäßig geflossener Kleinbeträge. Die Begleichung der noch offenen Restbeträge und somit das Entstehen der Steuerschuld wurde seitens des geprüften Unternehmens für den Abschluss des Projektes in Aussicht gestellt.

Die von Herrn F. an das geprüfte Unternehmen in Rechnung gestellten Leistungen wurden mit dem Gesellschafter der geprüften Gesellschaft besprochen und von diesem im Großen und Ganzen zur Kenntnis genommen (d.h. der Gesellschafter sagt aus, mehrere Leistungen des Herrn F. vorab nicht in Auftrag gegeben zu haben bzw. nichts über die Höhe der X. gewusst zu haben; er sei aber rückwirkend damit einverstanden). Aus Aussagen des Herrn F. ist als Begründung für die Nichtentrichtung des gesamten in Rechnung gestellten Entgelts zu gewinnen, dass die Realisierung der Projekte gegenüber seinen eigenen Forderungen im Vordergrund stünde.

Eine Eintreibung der offenen Forderungen ist seitens Herrn F. nicht erfolgt.

Die geprüfte Gesellschaft beantragt die in den Eingangsrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als abzugsfähige Vorsteuer anzuerkennen, mangels Zahlungsflusses wurde die Umsatzsteuer bei Herrn F., Versteuerung gem. § 17 UStG nach vereinnahmten Entgelten, jedoch nicht geschuldet.

Rechtliche Würdigung:

Unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens war der Sachverhalt seitens der Abgabenbehörde nach freier Überzeugung wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 4 UStG 1994 wird der Umsatz nach dem Entgelt bemessen, das geleistete Entgelt muss bestimmbar sein. Im Falle der Leistungserbringung an einen fremden Dritten wird der Leistende üblicherweise die Entrichtung des Entgeltes in voller Höhe unter Vornahme von Einbringungsmaßnahmen vorantreiben. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kann seitens der Abgabenbehörde geschlossen werden, dass die Geschäftsbeziehungen zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen gestaltet worden wären.

Die Leistungen werden als erbracht angesehen, hinsichtlich des bezahlten Entgeltes handelt es sich um das vorerst tatsächlich beabsichtigte Entgelt.

Es ist für die Behörde auf Grund der Aussage des Herrn F. als erwiesen anzusehen, dass der Umstand, dass das Entgelt erst bei Verwirklichung der Projekte bezahlt wird, eine zwischen den beteiligten Unternehmern vereinbarte aufschiebende Bedingung darstellt.

In den Fällen der aufschiebenden Bedingung entsteht die Steuerschuld erst mit Eintritt derselben, das Recht auf Vorsteuerabzug besteht ebenfalls erst zu diesem Zeitpunkt.

Die ausgestellten Rechnungen genügen hinsichtlich des ausgewiesenen Entgelts nicht den Erfordernissen nach § 11 UStG 1994 und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.

Die für die Vorsteuerkürzung maßgeblichen Eingangsrechnungen belaufen sich auf:

2012 EUR 136.900,80

2013 EUR 72.000,00 Umsatzsteuernachschau

2014 EUR 778.368,00 Umsatzsteuernachschau

Die Vorsteuer ist daher wie folgt zu mindern, wobei aus verfahrensökonomischen Gründen für den Umsatzsteuernachschauzeitraum 8/2012 – 7/2014 die aus den Vorsteuerkürzungen resultierenden Umsatzsteuernachforderungen in den Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen 7/2013 und 7/2014 unter der Kennzahl 067 ausgewiesen werden:

2012: EUR 22.816,80

7/2013 EUR 12.000,00 Umsatzsteuernachschau

7/2014 EUR 129.728,00 Umsatzsteuernachschau

2. Sonstiges

a. Passivierung der Umsatzsteuernachforderungen:

Auf eine ertragsteuerliche Passivierung der sich auf Grund der Prüfungsfeststellungen ergebenden Umsatzsteuernachforderungen wird seitens der steuerlichen Vertretung des geprüften Unternehmens verzichtet.

b. Vereinbarung:

Der von Seiten der Steuerberatung nach erfolgter Vorbesprechung und vor Ausfertigung der Niederschrift aufgestellten Behauptung, es gäbe keine Vereinbarung, die die Bezahlung der Rechnungen des Herrn F. und des Dr. B. von der Fertigstellung eines der Projekte abhängig macht, würde bedeuten, dass das in den Rechnungen ausgewiesene Entgelt der Höhe nach niemals beabsichtigt gewesen ist, da weder die vollständige Bezahlung der Rechnungen erfolgt noch Eintreibungsmaßnahmen in diese Richtung getätigt worden sind.

Daher würden auch in diesem Fall die Rechnungen hinsichtlich des ausgewiesenen Entgelts nicht den Anforderungen des § 11 UStG entsprechen, ein Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs.1 Z 1 UStG wäre zu versagen.

Die Außenprüfung weist nochmals auf die nicht fremdüblich gestaltete Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und der leistungserbringenden Person hin und auf die unübliche äußere Erscheinungsform, da ein fremder Dritter auf eine eindeutige Fixierung der wesentlichen Vertragsbedingungen (wann werden welche Leistungen bezahlt) bestehen würde. ...“

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ am 16.03.2015 folgende **Bescheide**:

- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend **Umsatzsteuer für das Jahr 2012**

Als Begründung wurde u.a. ausgeführt, bezüglich der Umstände, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 erforderlich machen, werde auf die Tz. 5 im Bericht über das Ergebnis der AP verwiesen.

- **Umsatzsteuer 2012**: Abgabennachforderung iHv EUR 22.816,80

- Festsetzung von **Umsatzsteuer für 07/2013**: Abgabennachforderung iHv EUR 12.000,00

- Festsetzung von **Umsatzsteuer für 07/2014**: Abgabennachforderung iHv EUR 129.728,00

In der Begründung wurde ausgeführt, die Festsetzung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 12.03.2015 (insbesondere Punkt 1) bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, getroffen worden.

Am 01.04.2015 erging der **Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2013**. Die Umsatzsteuer wurde erklärungskgemäß festgesetzt und die beantragten Vorsteuern in Höhe von 71.948,78 (ohne EUSt) zur Gänze anerkannt.

In der **Beschwerde** vom 16.04.2015 gegen die genannten Bescheide wurde hinsichtlich Wiederaufnahme vorgebracht, im angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid seien die Wiederaufnahmegründe, nämlich insbesondere die aus der Sicht der Behörde neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel, nicht bezeichnet worden. Nach der ständigen Judikatur des BFG liege darin ein nicht sanierbarer Formalfehler vor.

Hinsichtlich der Sachbescheide wurde i.w. vorgebracht, der Sachverhalt stelle sich wie folgt dar:

Die Bf. sei am 19.11.2009 gegründet worden und stehe gesellschaftsrechtlich im 100%igen Eigentum von B.. Geschäftsführerin sei D..

Die Gesellschaft beschäftige sich mit der Betreuung und dem Betrieb von Datacentern und plane, als Betreibergesellschaft für ein Datacenter in einem X. in Wien aufzutreten.

Für die Erbringung der Leistungen seien in den Jahren 2012 ff. Vorleistungen vom selbständigen Einzelunternehmer F. in Anspruch genommen worden. Für die in Rechnung gestellten Vorleistungen seien von der Bf. Vorsteuerbeträge in Abzug gebracht worden, während die noch nicht vereinnahmten Rechnungsbeträge beim leistenden Unternehmer mangels Vereinnahmung im Rahmen der Ist-Besteuerung nach § 17 UStG noch nicht erklärt wurden.

F. sei der Lebensgefährte der Geschäftsführerin, stehe aber mit dem Gesellschafter B. in keinerlei Nahebeziehung.

Zum Gang des Verfahrens:

Die Feststellungen der AP seien damit begründet worden, dass keine fremdübliche Geschäftsbeziehung und nur ein beabsichtigtes Entgelt vorliege, welches der aufschiebenden Bedingung „Projektrealisation“ unterliege. Die Umsatzsteuerschuld und das Recht auf Vorsteuerabzug würden erst ab Bedingungseintritt entstehen.

Ertragsteuerlich seien die in Rechnung gestellten Beträge nicht beanstandet und somit der Leistungsaustausch dem Grunde und der Höhe nach vollinhaltlich anerkannt worden. Auch KEST-pflichtige verdeckte Ausschüttungen der Leistungen von F. an B. seien nicht erfolgt.

Anfechtung der Feststellungen wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts:

Zur Leistungsbeziehung:

Grs sei vom Primat des Zivilrechts für das Abgabenrecht auszugehen. Die Behörde könne davon abgehen, wenn nicht anzuerkennende Familienverträge vorlägen oder ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsfreiheiten des bürgerlichen Rechtes vorliege. Letzteres sei im ggstdl Fall auszuschließen. Ein Familienvertrag liege vor, wenn der üblicherweise bestehende Interessensgegensatz fehle. Familienverträge seien steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen hin klar zum Vorschein kämen und dem Fremdvergleich standhielten.

Demgegenüber stehe ein Vertrag, der tatsächlich zwischen fremden Dritten abgeschlossen werde. F. sei zwar Lebensgefährte der Geschäftsführerin, dies bedeute aber nicht, dass ein Familienvertrag vorliege, da die Gesellschaft jemand völlig fremden Dritten gehöre. Es sei nicht anzunehmen, dass sich fremde Dritte etwas schenken.

Der Annahme, der Gesellschafter hätte einem Lieferanten (F.) Aufträge gegeben, werde entgegnetreten. Dies sei rechtlich gar nicht möglich; Vertreter der Gesellschaft sei der

Geschäftsführer und nicht der Gesellschafter. Ob der Gesellschafter über die Höhe der Fakturen eines Lieferanten Bescheid gewusst habe oder nicht sei irrelevant.

Zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs sei auf das Entstehen der Steuerschuld gemäß § 19 Abs 2 Z 1a UStG zu verweisen, wonach die Steuerschuld grs. mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht werde, entstehe. Sie könne sich um 1 Monat verschieben, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des genannten Kalendermonats erfolge.

Dass die Leistung unter einer aufschiebenden Bedingung erbracht worden wäre und die Steuerschuld beim Leistenden noch gar nicht entstanden wäre, wodurch dem Leistungsempfänger dem entsprechend kein Vorsteuerabzug zukomme, stehe in eklatantem Gegensatz zum vorliegenden Sachverhalt und zu den maßgeblichen gesetzlichen Grundlagen.

Eine aufschiebende Bedingung läge vor, wenn das Entgelt zur Gänze oder in Teilen vom Eintritt einer Bedingung abhängig wäre. Das liege hier nicht vor. Das Entgelt unterliege dem Grunde und der Höhe nach keinen Ungewissheiten; ungewiss sei allenfalls der Zeitpunkt der Bezahlung und sonst nichts. Es sei Sache des Leistenden, ob er unter diesen Bedingungen leisten wolle oder nicht. Konkret habe er es getan.

Voraussetzung für den Abzug von Leistungsumsatzsteuer sei eine vollständig erbrachte Leistung. Diese korreliere mit dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld.

Die Steuerschuld entstehe mit dem Abschluss der eigenen Leistung. Wäre im konkreten Fall der Leistende Sollbesteuerer, dann würde er die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten schulden. Selbst wenn das Entgelt noch nicht feststünde, würde die Leistung als abgeschlossen gelten und das Entgelt könnte geschätzt werden.

Anfechtung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil der Sachverhalt in einem Punkt aktenwidrig angenommen worden sei:

Die Verrechnung der Leistungen von F. sei nicht von einer aufschiebenden Bedingung abhängig gewesen. Eine derartige Aussage sei weder von der Geschäftsführerin noch vom Leistenden noch vom Gesellschafter getätigt worden. Sie widerspräche der Behandlung durch die Beteiligten, weil die Leistungen in die Bücher aufgenommen und auch Teilzahlungen geleistet worden seien. Die Erbringung von Leistungen, wenn die Gegenleistung vom wirtschaftlichen Erfolg des Leistungsabnehmers abhinge, widerspräche vollkommen dem Grundsatz, dass sich fremde Dritte nichts schenken. Warum solle es nach Meinung des FA fremdüblicher und angemessener sein, wenn jemand etwas leiste und das eigene Entgelt vom geschäftlichen Erfolg des anderen (des Leistungsempfängers) abhängig mache? Der Zeitpunkt ja, aber das Entgelt dem Grunde und der Höhe nach?

Zusammenfassung, sonstige Anträge:

Die bekämpften Bescheide würden auf

1 aktenwidrigen Sachverhaltsannahme (aufschiebende Bedingung) und

2 materiell rechtswidrigen Feststellungen der AP beruhen:

Ein Vertrag zwischen dem Lebensgefährten einer in Drittorganschaft agierenden Geschäftsführerin sei kein Familienvertrag, sondern ein Vertrag zwischen fremden Dritten und unterliege nicht der Angemessenheitsprüfung für Angehörigenverträge.

Der Vorsteuerabzug einer abgeschlossenen Leistung eines Lieferanten stehe auch dann zu, wenn die Bezahlung der Leistung umständehalber einem langen Zahlungsziel unterläge.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens beinhalte keine Darstellung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und sei daher aufzuheben.

Eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Senat werde beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 08.06.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde zur *Wiederaufnahme des Verfahrens* i.w. ausgeführt, im Zuge der Abfassung der Niederschrift seien von der AP neue Sachverhaltselemente angeführt worden, die aus der Aktenlage bei Erlassung des Erstbescheides nicht ersichtlich bzw. offenkundig gewesen seien. So seien aus den eingereichten Erklärungen zB keinerlei Hinweise auf die Geschäftsbeziehungen und deren Abwicklungsmodalitäten iZm mit den ggstdl Leistungsbeziehungen zu F. zu erkennen gewesen. Erst im Zuge der Prüfungshandlungen hätte der entscheidungsrelevante Sachverhalt ermittelt werden können. Alle diese Umstände seien in der Niederschrift über die Schlussbesprechung dokumentiert. Im Wiederaufnahmebescheid (unter Verweis auf den Bericht einschließlich der Niederschrift vom 1203.2015) seien die Wiederaufnahmegründe ausreichend dargelegt.

Zum Beschwerdevorbringen wegen *Rechtswidrigkeit des Inhalts* wurde i.w. ausgeführt, die Begründung zum Sachverhaltselement „Leistungsbeziehungen – Naheverhältnis“ stütze sich u.a. auf die Aussagen der beteiligten Personen bzw. der damals zuständigen steuerlichen Vertretung.

Übersicht über die verbundenen Firmen und die interne Vertragsgestaltung:

Firma	Errichtung	Geschäftszweig	Gesellschafter	Geschäftsführer	seit
Bf.	19.11.2009	EDV-Dienstleist.	B.	D.	29.12.2009

ABC*	28.09.2001	Err. Datencenter	ABC Bet. GmbH	D.	14.11.2001
ABC Bet. GmbH	19.11.2009	Verm.verwaltung	B.	D.	12.12.2009
DEF*	19.11.2009	Untern.bet.	B.	D.	23.12.2009

**Anmerkung BFG:*

ABC Planungs- und Errichtungs GmbH idF ABC

DEF Management und Beteiligungs GmbH idF DEF

Sitz aller Unternehmen: Adresse. F. habe ein Büro in den Räumlichkeiten am Firmensitz der Gesellschaften.

Firmenprofil Bf. lt. eigenen Angaben:

Dienstleistungen im Bereich Datenverarbeitung und Telekommunikation, insbes. Serviceleistungen sowie der Handel mit Waren aller Art, insbes. Geräteteile der EDV und Telekommunikation;

Datencenterconsulting: Unterstützung und Begleitung für Unternehmen für den Aufbau und Betrieb eigener Rechenzentren-Ressourcen;

Data Center Outsourcing: Lösungen für eine unterbrechungsfreie Geschäftstätigkeit mittels Hosting- und Cloud Computing Lösungen; Ziel ist der Aufbau einer rein europäischen Cloud-Infrastruktur.

Zur Leistungsbeziehung mit F.:

F. fakturiere an die Bf. Beratungsdienstleistungen, Projektplanungen und IT-Leistungen; von 08/2010 – 07/2014 Fakturen iHv EUR 987.268,80 (100%); davon wurden EUR 53.267,55 bezahlt (5,40%).

Eine Bezahlung (in monatlichen Teilbeträgen) von nur 5,40% der in Rechnung gestellten Leistungen sei nicht fremdüblich.

Durch die von den Beteiligten gewählte Geschäftspraxis ergebe sich, dass die Bf. die in den Rechnungen ausgewiesene Vorsteuer in Abzug gebracht und F. die Umsatzsteuer gemäß § 17 UStG nur für die 5,40% der in den Rechnungen ausgewiesenen und tatsächlich vereinnahmten Beträge abgeführt habe.

Zum Naheverhältnis zwischen F. und der Geschäftsführerin:

Zu seinem Tätigkeitsprofil führt F. selbst an, als Visionär liege sein Haupttätigkeitsfeld in der Planung und Errichtung von Datacentern; er sei ein Datacenterdesigner der ersten Stunde; der Bereich ziehe sich von der Planung bis zur Realisierung.

D. sei bei allen drei Leistungsempfängern von F. (Bf., ABC und DEF) und auch der ABC Beteiligungs GmbH (übergeordnete Holding der ABC) als Geschäftsführerin tätig. Sie sei Gattin oder Lebensgefährtin des F. und Mutter seines/r Kindes/r.

Dieser Umstand spreche für das Vorliegen eines Naheverhältnisses.

Die Geschäftsführerin sei laut Gesellschafter ebenso wie F. seit Gründung der Bf. im bzw. für die angeführten Unternehmen tätig. Sie hätten sich 1998 kennengelernt.

F. habe lt. eigenen Angaben und nach Angaben des Stb Einblick in den laufenden Geschäftsgang. Folglich sei ihm neben dem Projektstand auch die finanzielle Situation der Gesellschaften bekannt. F. repräsentiere die Firmen nach außen und habe auch sein Büro an derselben Adresse wie die genannten Unternehmen.

Weiters sei von einem Naheverhältnis zwischen F. und B. auszugehen.

Dies u.a. deshalb, weil B. F. ein privates Darlehen über eine Höhe von mehr als EUR 100.000,00 ohne schriftlichen Vertrag und offensichtlich ohne Bonitätsprüfung (Sicherheiten) gegeben habe. Es seien keinerlei Vereinbarungen betreffend Verzinsung, Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten getroffen worden. Auf die entsprechenden Niederschriften mit B. (im Arbeitsbogen der AP) werde verwiesen. Auf Grund der getroffenen Aussagen sei festzuhalten, dass B. selbst keinen Überblick über die Höhe der aushaftenden Darlehensbeträge habe. Daher liege zwischen den Beiden eine weit über eine Geschäftsbeziehung hinausgehende persönliche Verbindung vor.

B. habe auch ausgesagt, D. und F. hätten Gestaltungsfreiheit. Er habe F. öfter etwas geborgt; er hätte diesen auch angestellt, wenn er das gewollt hätte.

Vertragliche Gestaltung zwischen F. und Bf. (und auch ABC und DEF):

Hinsichtlich der zu erbringenden Leistungen bestünden weder über Art noch Höhe des Entgelts schriftliche Vereinbarungen mit den Gesellschaften.

Lediglich über die Art der Leistungen existiere eine mündliche Vereinbarung.

Insbesondere über die Höhe des Entgelts und vor allem über den Zeitpunkt der Bezahlung (eines der essentialia negotii) existiere keine Vereinbarung.

F. berechne die Steuer für seine Leistungen nach den vereinnahmten Entgelten.

Die Leistungsempfänger seien Unternehmer, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Von der Bf. wurden Vorsteuerbeträge aus den von F. gelegten Rechnungen geltend gemacht.

Die Bezahlung der Rechnungen erfolge seitens der Leistungsempfänger in monatlichen Teilbeträgen und stehe in keiner Relation zu den geforderten Beträgen.

Diese gewählte Verrechnungspraxis entspreche nicht den im Wirtschaftsleben üblichen modi bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes sei anzunehmen, dass F. Leistungen an die Bf. erbracht habe.

Die Behörde gelange auf Grund folgender *Erwägungen* zur Ansicht, dass der festgestellte Sachverhalt gegeben sei:

- Zwischen den beteiligten Personen (D., F., B.) bestehe ein Naheverhältnis. Die Geschäftsführerin, D., sei Gattin/Lebensgefährtin von F..
- Gemeinsam hätten D. und F. (lt. Aussage des Alleingesellschafters B.) „freie Hand“ in der Gestaltung der „Geschäftsgebarung“ der Firmen Bf., ABC und SMB.
- Dies habe zur Fakturierung von Beträgen in eindeutig dem Gesellschafter nicht bekannter Höhe geführt.

B. habe von den meisten der Eingangsrechnungen in dieser Höhe nichts gewusst. Er gebe an, dass er Rechnungen „in diesen Sphären“ hätte abzeichnen wollen. Er sage weiters, dass er diese Rechnungen nicht genehmigt und nicht in Auftrag gegeben habe. Bei der ersten Besprechung am 19.11.2014 habe sich B. mit der Ankündigung verabschiedet, dass F. seine Rechnungen korrigieren müsse. Bei der Fortsetzung der Befragung am 05.12.2014 habe B. diesen Gedanken jedoch wieder verworfen.

B. habe mit mehreren Aussagen das Naheverhältnis zwischen den agierenden Personen bekräftigt, so in der Niederschrift vom 19.11.2014 sowie vom 05.12.2014.

Aus den Aussagen sei ersichtlich, dass aus Sicht beider Vertragsteile keinesfalls Fremdüblichkeit hinsichtlich der Leistungsgebarung bestehe, somit mit fremden Dritten in dieser Form niemals ein Werkvertrag geschlossen worden wäre, da sie einen fremdunüblichen Modus darstellten:

- Die vorliegenden Vereinbarungen seien fremdunüblich, unklar bzw. fehlten hinsichtlich wesentlicher Vertragsbestandteile Vereinbarungen (*essentialia negotii*).

- Die geforderte Publizität, die eine eindeutige Fixierung der wesentlichen Vertragsteile voraussetzt, sei nicht fixiert worden.
- Es sei kein Stundensatz vereinbart worden.
- Es existiere keine eindeutige jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung.
- Die wesentlichen Bestandteile der Vereinbarungen seien nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert worden.
- Es sei keine Eintreibung der seit Jahren stetig gestiegenen Zahlungsrückstände erfolgt.
- Leistungen seien nicht detailliert, sondern lediglich mit pauschal bezeichneten Leistungsbeschreibungen abgerechnet worden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und dem Vorliegen einzelner Indizien sei die Vertragsgestaltung und die Geschäftsgebarung mit F. nicht fremdüblich.

Überdies sei nicht anzunehmen, dass der Alleingesellschafter B. einen Betrag iHv EUR 117.642,30 als ein über Jahre bis heute nicht rückbezahltes Darlehen ohne schriftliche Vereinbarung zur Verfügung gestellt hätte, um einer ihm nicht nahestehenden Person zu solch einem Vorteil zu verhelfen.

Die gesamte Geschäftsgebarung der Firmen Bf., ABC und DEF mit F. sei nicht fremdüblich.

Die Dispositions- bzw. Einflussmöglichkeit von F. auf die erwähnten Firmen gelte als gegeben, unterstrichen von der privaten Beziehung zur Geschäftsführerin aller drei Firmen.

F. verzichte fremdunüblich auf die volle Bezahlung seiner erbrachten Leistungen, er erhalte lediglich monatlich einen geringen Teilbetrag; darüber würden nur mündliche Vereinbarungen existieren. Über die Höhe des Entgelts sei weder eine schriftliche noch eine mündliche Vereinbarung getroffen worden.

F. begründe dies damit, dass er Visionär sei und die vollständige Bezahlung erst mit Realisierung sämtlicher seitens der Bf. betreuten Projekte erfolgen werde.

Für das FA sei nicht ersichtlich, welchen besonderen Vorteil die Leistungsempfänger aus dem Rechtsverhältnis mit F. gezogen hätten als jenen, Vorsteuern aus Rechnungen mit vorab fakturierten Erfolgshonoraren geltend zu machen.

Angemerkt sei, dass das Stammkapital von EUR 35.000,00 auf EUR 200.000,00 erhöht worden sei, die offenen Verbindlichkeiten F. jedoch nicht beglichen wurden.

Zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs:

Die Bf. habe die fakturierten Leistungen des F. im Zeitraum 08/2010 – 07/2014 nur im Ausmaß von 5,40% beglichen.

Verschiedene (Anm.: in der BVE wörtlich wiedergegebenen) Aussagen hinsichtlich der Höhe des Entgelts, der Zahlungsmodalitäten und der Bezahlung dienten zur Untermauerung der getroffenen Feststellungen:

- Niederschrift mit B. vom 19.11.2014 und 05.12.2014
- Frageliste vom 17.09.2014, beantwortet am 25.09.2014 von Stb, Pkt. 2 und 3
- Telefonat B. mit der Prüferin am 04.03.2015 zur Höhe der Rechnungen
- Prüferakt der USO

Stb habe am 04.03.2015 in einer Mail festgehalten, dass es keine Vereinbarung gebe, welche die Bezahlung von F. von der Fertigstellung eines der Projekte abhängig mache.

Diese Mail stehe mit sämtlichen o.a. Aussagen im Widerspruch. Für die AP seien keinerlei Anhaltspunkte sichtbar, weshalb die Aussagen, insbesondere jene des Alleingeschafters B., nicht mit dem wahren wirtschaftlichen Geschehen in Einklang stehen sollten. Außerdem sei den Angaben B. als „prima facie Beweis“ der Vorzug zu geben.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass den wiedergegebenen Aussagen zu entnehmen sei, dass F. unbestritten erfolgsabhängige, noch nicht erbrachte Komponenten bei seiner Leistungserbringung in Rechnung stelle, dass keine schriftliche Vereinbarung über die Zahlungsmodalitäten existiere, dass sich Hr. F. mit der vollständigen Bezahlung seiner Leistungen an die Bf. (und auch an ABC und DEF) „auch im eigenen Interesse“ erst bei Realisierung des Projektes einverstanden erklärt habe und dass bis dato entgegen früheren Ankündigungen weder ein Einstieg von Investoren noch eine Bezahlung der Außenstände der Bf. erfolgt sei.

Zur Feststellung der AP, wonach der Umstand, dass das Entgelt erst bei Verwirklichung der Projekte bezahlt werde, eine aufschiebende Bedingung darstelle, sei auszuführen:

Da auf Grund der Ermittlungen feststehe, dass die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages und der Leistungsanspruch von Hrn. F. davon abhängig sei, wann die Projekte verwirklicht würden, sei die Leistungsbeziehung „Hr. F. an Bf.“ aufschiebend bedingt abgeschlossen worden. Die Frage, ob überhaupt ein Entgelt geschuldet werde, hänge vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung ab.

Sei die Höhe des Entgelts von einer aufschiebenden Bedingung abhängig, sei zunächst nur das unbedingt Vereinbarte zu versteuern; bei Bedingungseintritt komme es zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage.

Als Bedingung bezeichne man im Zivilrecht eine durch Parteiwille in ein Geschäft eingefügte Bestimmung, welche die Rechtswirkungen des Geschäfts von einem ungewissen zukünftigen Ereignis abhängig mache.

Aus dem Umstand, dass sich die Vertragspartner mit der Bezahlung erst bei Projektverwirklichung einverstanden erklärt hätten und aus der im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht üblichen Gestaltung der Geschäftsbeziehungen (über einen langjährigen Zeitraum fehlende Vereinbarungen über Stundung, Verzinsung, Verzichtserklärung und fehlende Eintreibungsmaßnahmen, Forderungen zivilrechtlich bereits verjährt) werde geschlossen, dass zunächst nur Akontozahlungen in der geleisteten Höhe vereinbart worden seien. Diese stellten somit das vereinbarte Entgelt dar, für das die Steuer im Zeitpunkt der Vereinnahmung geschuldet werde. Diese Steuerbeträge könnten beim Leistungsempfänger als Vorsteuerbeträge iSd § 12 Abs 1 UStG 1994 in Abzug gebracht werden.

Folglich entstehe nur für jene Teile der Entgelte, die F. vereinnahmt habe („Akontozahlungen“), die Steuerschuld mit Vereinnahmung und könnten seitens der Bf. nur diese Steuerbeträge als Vorsteuern geltend gemacht werden.

Hinsichtlich des übrigen in den Rechnungen ausgewiesenen Entgelts (inklusive vorweggenommener Erfolgshonorare) entstehe die Steuerschuld erst mit Bedingungseintritt, wenn die Gewissheit der Entgeltlichkeit gegeben sei bzw. stehe der Vorsteuerabzug auch erst im Zeitpunkt des Bedingungseintrittes zu.

Im ggstdl. Fall liege weder eine Ungewissheit des Grundes noch der Höhe des Entgeltes noch eine Ungewissheit der Zahlung vor, sondern eine Ungewissheit der Entgeltlichkeit per se.

Eine Ungewissheit einer Zahlung (laut Beschwerde „Zeitpunkt ja“) sei von anderen Faktoren abhängig, aber keinesfalls von jenen, die mit dem Bedingungseintritt zusammenhängen.

Lieferungen und sonstige Leistungen müssten gegen Entgelt ausgeführt werden, damit ein steuerbarer Umsatz iSd § 1 Z 1 UStG 1994 vorliege.

Sei hingegen zunächst völlig unsicher, ob überhaupt ein Entgelt geleistet werde, entstehe die Steuerschuld nicht, wenn die Gewissheit der Entgeltlichkeit noch nicht gegeben sei. In der Folge stehe auch kein Recht auf Vorsteuerabzug zu.

Sei die Höhe des Entgelts von einer aufschiebenden Bedingung abhängig, dann sei zunächst nur das Unbedingt Vereinbarte zu versteuern; bei Bedingungseintritt komme es zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage.

Zur Anfechtung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften wegen aktenwidriger Sachverhaltsannahme in einem Punkt:

Das Argument in der Beschwerde, dass keine aufschiebende Bedingung vorliege („Zeitpunkt ja, aber dem Grunde und der Höhe nach?“) und der in der Beschwerde dargebrachte Sachverhalt würden sich auf einen nicht festgestellten Sachverhalt beziehen.

Zwischen fremden Dritten wären jedenfalls schriftliche Vereinbarungen getroffen worden, so einerseits über das Entgelt (Stundensatz), Zahlungsmodalitäten etc. und andererseits im Falle der Nichtbezahlung Vereinbarungen über die Stundung, Verzinsung, gegebenenfalls eine Verzichtserklärung.

§ 1486 Z 1 ABGB normiere eine dreijährige Verjährungsfrist für derartige Forderungen.

Verjährte Forderungen könnten nicht eingeklagt bzw. durchgesetzt werden.

Es widerspreche eindeutig den Erfahrungen des täglichen Lebens und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut, dass Forderungen – im Hinblick auf die drohende Verjährung – nicht eingetrieben würden; daher hätte die Behörde davon ausgehen dürfen, ohne gegen Denkgesetze zu verstoßen, dass die Gestaltung der Geschäftsbeziehungen gesetzt worden sei, um die Behörden hinsichtlich des wahren beabsichtigten Zweckes zu täuschen. Dieser liege in der Erzielung eines Vorsteuerguthabens in dem Wissen, dass der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bei einem Unternehmer, der die Steuer für seine Leistungen nach vereinnahmten Entgelten berechne, erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung (folglich erst bei Realisierung des Projektes, einer Bedingung, die auch nicht eintreten könne) gegeben sei.

Daher sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit form- und fristgerechtem **Vorlageantrag** wurde ohne weitere Begründung die Entscheidung durch das BFG beantragt.

Mit **Vorlagebericht** vom 10.06.2016 legte das FA die Beschwerde dem BFG vor und regte die Abweisung der Beschwerde an.

Mit **Schreiben** vom 05.09.2017 gab der Insolvenzverwalter bekannt, dass über das Vermögen der Bf. mit Beschluss des HG Wien vom 2017 das Insolvenzverfahren eröffnet und RA Mag. ST. zum Insolvenzverwalter bestellt worden sei. Die Beträge ggstdl. Beschwerde seien im Rahmen der Allgemeinen Berichts- und Prüfungstagsatzung vom Insolvenzverwalter bestritten worden.

Es werde daher beantragt, das Beschwerdeverfahren fortzuführen. Sämtliche bisher gestellten Anträge blieben vollinhaltlich aufrecht.

Beigelegt war ein entsprechender Auszug aus der Insolvenzdatei. Demnach war der Konkurs am 2017 eröffnet worden. Der Konkurs ist geringfügig. Laut Beschluss vom 2017 wird das Unternehmen fortgeführt.

Mit Beschluss des HG Wien vom 2019 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Das FA führte eine **AP bei der** Bf. betreffend u.a. Umsatzsteuer 2013 und 2014 (sowie nicht vom Streitzeitraum umfasste Jahre und Zeiträume) durch und traf im *Bericht über das Ergebnis der AP vom 22.01.2018* i.w. folgende Feststellungen:

Betriebsgegenstand: Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik.

Die Prüfung der Gesellschaft fand gleichzeitig mit folgenden verbundenen Fällen statt:

- ABC
- F.
- DEF

Der Grund sei die enge wirtschaftliche Verflechtung der Firmen untereinander, die Personenidentität der Geschäftsführerin aller 3 Gesellschaften und das Naheverhältnis zwischen der Geschäftsführerin und F..

In Tz 2 „*Gesellschafter und Geschäftsführung*“ wurde ausgeführt:

„Gründer der Gesellschaften und alleiniger Gesellschafter war bis Jänner 2016 Hr. DI Dr. A. B.. Anschließend wurde die Gesellschaft am 23.12.2016 von Hr. F. übernommen, der diese am 18.1.2017 an Fr. J. K. veräußerte. ... Geschäftsführerin war und ist Fr. C. D.. Lediglich vom 19.10.2015 ... bis 23.12.2015 war Hr. L. M. Geschäftsführer der Gesellschaft.

Frau D. war, bis auf eben diese Zeit 2015 (Oktober – Dezember) in den Prüfungsjahren außerdem Geschäftsführerin der ABC und der DEF ...“

In Tz 3 „*Naheverhältnis*“ wird ausgeführt:

„Hr. F. hat ein persönliches Naheverhältnis zu Frau D., der handelsrechtlichen Geschäftsführerin aller drei Gesellschaften. ... Die Lebensgefährten C. D. und E. F. haben zwei gemeinsame Kinder ... und wohnen ... in Adresse.“

In Tz 4 „*Auszug aus der Unternehmensgeschichte*“, welche aus einem Schreiben der Staatsanwaltschaft an die Finanzstrafbehörde bzw. aus dem BFG-Erkenntnis RV/7103864/2015 entnommen war, wird die Geschichte der verbundenen Unternehmen seit 2000 wiedergegeben. Damals hätte F. die Idee zur Errichtung eines zentralen Datacenters in den X. im Y. in Wien gehabt, welche von der Behörde verwaltet würden.

Im Jahr 2001 sei die ABC gegründet worden. Das Vorhaben sei bis heute nicht vorangekommen.

Im Jahr 2009 sei mit B. ein investitionsbereiter Interessent für das Vorhaben gefunden worden. Im Dezember 2009 seien drei weitere GmbHs mit B. als Alleingesellschafter und D. als

alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin errichtet worden, nämlich die ABC BeteiligungsGmbH als Holdinggesellschaft, die DEF, welche pauschale Managementleistungen an die anderen Gesellschaften verrechnete und die Bf.. Letztere sollte das technische Equipment zur Verfügung stellen und IT- und Büro-Dienstleistungen an die ABC erbringen. Alle Gesellschaften hätten ihre Räumlichkeiten an derselben Adresse in Adresse. An diesem Standort sei F. ein Büroraum unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden.

In Tz 5 „*Finanzierungsidee*“, welche einem Polizeiprotokoll entnommen war, wurden i.w. Sachverhalte dargelegt, welche die ABC betreffen.

In Tz 6 „*Unternehmensgegenstand*“ wird i.w. ausgeführt, laut Homepage der Bf. sei der Unternehmensgegenstand Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik. Aus den AGB gehe hervor, dass die Bf. ein Rechenzentrum besitze, in dem Server über eine komplexe Systemarchitektur an das Internet angebunden seien. Die Bp habe dieses „Rechenzentrum“ am Firmensitz besichtigt. Es sei nur ein Lager mit diversestem technischem Equipment, jedoch kein funktionierendes Rechenzentrum vorgefunden worden.

In Tz 7 „*Sachverhalt Umsatz*“ wird i.w. ausgeführt, bis auf ein paar Ausgangsrechnungen über IT-Dienstleistungen und Warenverkäufe seien die Umsätze lediglich durch Mieteinkünfte und Dienstleistungen innerhalb des Firmengeflechts erzielt worden. Die großen AR seien an die GHI GmbH gegangen. Zu diesen AR habe F. eine schriftliche Stellungnahme abgegeben. Laut Stellungnahme habe es sich bei allen Rechnungen der GHI nicht um normale Handelsgeschäfte gehandelt, vielmehr habe der Verkauf der einzelnen Komponenten zur Absicherung von Teilen des Investments von B. gedient. Die GHI von B. habe einzelne Komponenten von der Bf. gekauft und diese der Bf. zur weiteren Verwendung zur Verfügung gestellt. Daher gebe es kein Angebot, keine Bestellung, keinen Lieferschein etc. B. habe einen konkreten Betrag genannt, welchen er über die GHI zu diesem Zeitpunkt zur Verfügung stellen konnte. Im Wert dieses Betrages seien ihm einzelne Komponenten verrechnet worden. Alle diese Rechnungen seien von der GHI bezahlt worden. Es habe sich bei allen Komponenten um Teile gehandelt, welche für den Aufbau der Entwicklungsumgebung „Cloudservice“ bei der Bf. von Nöten waren. Es sei nie geplant gewesen, dass einzelne Komponenten die Standorte der Bf. verlassen. Es seien keine funktionstüchtigen Server, sondern einzelne Komponenten verkauft worden.

In Tz 8 „*Eingangrechnungen von Hr. F.*“ wird dargelegt, dass F. an die Bf. diverse Rechnungen für idR pauschal beschriebene Dienstleistungen iHv über 1 Mio brutto in den Prüfungsjahren 2013 – 2017 legte. Diese Rechnungen seien nur zu einem kleinen Bruchteil in Kleinbeträgen bezahlt worden. Die Bf. habe die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, habe aber nur geringe Zahlungen iHv ca 63.000,00 im Prüfungszeitraum an den Rechnungsaussteller geleistet.

Obwohl auf den Rechnungen eine Zahlungsfälligkeit von „14 Tagen netto Kasse“ vermerkt sei, seien seitens des Rechnungslegers weder Mahnungen noch irgendwelche

Einbringungsversuche zur Bezahlung dieser Rechnungen erfolgt. Sogar der Eintritt der Verjährung sei ohne irgendwelche Handlungen oder Regelungen hingenommen worden.

Von F. sei auf Grund der ausgestellten Rechnungen keine Umsatzsteuer abgeführt worden, mit der Begründung, dass er nach vereinnahmten Entgelten versteuere.

Wiedergegeben werden in der Folge Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf. bei der vorangegangenen AP (siehe oben), wonach es keine schriftlichen Verträge gäbe und F. einverstanden gewesen sei, dass die vollständige Bezahlung der Rechnungen erst bei Realisierung des Projekts erfolge. Ein Grund für die ausgestellten Rechnungen sei, dass es aktuelle Investorengespräche gebe, die es notwendig machen würden, die Aufwendungen der Bf. für ihr Projekt auf einem aktuellen Stand zu halten.

Die AP weist darauf hin, dass es sich bei der Überweisung der Kleinbeträge um runde Beträge – meist zwischen EUR 500 und EUR 1000 – handle, ohne irgendeinen Bezug zur Begleichung einer bestimmten, konkret bezeichneten Rechnung. Auch die Verbuchung dieser Zahlungen sei ohne Bezugnahme auf eine konkrete Rechnung erfolgt.

Die AP stellt weiters fest, dass nicht einmal eine aufrechte Baugenehmigung zur Herstellung eines Rechenzentrums geschweige denn eine Betriebsanlagengenehmigung dafür vorliege. Die erteilte Baugenehmigung für Abbruch- und Sanierungsarbeiten der X. sei mit Ende 2016 ohne nennenswerte Ausführungshandlungen abgelaufen. Eine Grundbenutzungsbewilligung beim Donaukanal sei 2015 abgelaufen.

Weiters wird eine Aussage des B. im Rahmen der der vorherigen AP wiedergegeben (siehe oben).

Im Zuge der AP seien dann zu den von F. ausgestellten Rechnungen detaillierte Leistungsbeschreibungen abverlangt worden. Die Geschäftsführerin habe zwar ausführlich geantwortet (die Antwort wird in Tz 7 wörtlich wiedergegeben), eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende quantifizierbare und nachvollziehbare Aufschreibung der verrichteten Tätigkeiten einer jeder einzelnen ausgestellten Rechnung sei jedoch nicht erfolgt. Die Anforderung an F. nach einer detaillierten Stundenaufstellung mit genauer Tätigkeitsdefinition sei laut Aussage „so gut wie unmöglich ...“. Eine hinreichende Leistungsbeschreibung und Dokumentation zur Feststellung und zum Nachweis der tatsächlich von F. erbrachten Tätigkeiten sei von der Bf. aber nicht bzw. nur mangelhaft erbracht worden.

Über eine Vereinbarung einer werkvertraglichen Leistung zwischen F. und der Bf. gebe es keinen schriftlichen Vertrag. Es seien keine Beweismittel zum Nachweis des Inhaltes einer solchen Leistungsvereinbarung vorgelegt worden. Es sei auch kein Stundensatz für einzelne Leistungen vereinbart worden. Es habe auch keine Vereinbarung von Pauschalentgelten für bestimmte Leistungen gegeben, die F. an die Bf. verrechnete.

Es könne angenommen werden, dass F. in der Art eines bevollmächtigten Projektleiters zur „Errichtung eines Datacenters im Y.-X.“ für die Bf. langjährig tätig geworden sei. Daher erachte es die AP als glaubhaft, dass für diese selbständige Tätigkeit mit F. ein „Erfolgshonorar“ für die Realisierung des Projekts vereinbart worden sei. Die Höhe des Erfolgshonorars sei nicht offengelegt worden.

In Tz 9 „*Ergebnis*“ wird ausgeführt, dass die Vorsteuer aus den Rechnungen F. an die Bf. daher zurückverlangt werde.

In Tz 11 „*Rechtliche Würdigung*“ wird i.w. zu

„1. Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen gemäß § 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994“ ausgeführt, dass die in den einzelnen Rechnungen des F. angeführten Leistungen weder glaubhaft noch auf Grund der fehlenden Zeitangaben nachprüfbar seien. Es seien nur allgemeine Leistungsbeschreibungen und ein Auszug aus dem Terminkalender vorgelegt worden. Es seien keine Unterlagen zu jeder einzelnen Rechnung vorgelegt worden, die die Art und den Umfang der Leistungen jeder einzelnen Rechnung für sich beschreiben.

Bereits in dem Verfahren ABC (RV/7103864/2015) vor dem BFG sei das Gericht zur Erkenntnis gelangt, dass eine zu den verrechneten Honoraren adäquate Leistung den Rechnungen nicht zu Grunde läge; dies mit dem Hinweis, dass es sich bei den Rechnungen des F. an die Bf. um die gleiche Vorgangsweise handle.

Die Aussage von B. in eben diesem Verfahren, dass es sich bei den Rechnungen des F. um „*Erfolgshonorare*“ handle, die dann von den Gesellschaften zu bezahlen seien, wenn der vereinbarte Erfolg, nämlich der Einstieg eines das Projekt finanzierenden Investors eintrete, scheine daher der wahren Sachlage schon näher zu kommen. „Das ist eine typische vorgezogene Erfolgsprämie, die F. im Zeitpunkt des Erfolges zustünde.“

Diese Projektrealisierung sei weiter entfernt als je zuvor.

Zusammenfassen sei allen Rechnungen des F. an die Bf. gemeinsam, dass sie keine hinreichend präzisen Angaben über die Art der erbrachten Leistung und überhaupt keine Angaben über den Umfang der erbrachten Leistung enthielten. Es sei von der Bf. auch nicht auf andere Weise der Nachweis über die von F. konkret erbrachten Dienstleistungen und ihren Umfang, insbesondere durch die verkehrsübliche Angabe der geleisteten Arbeitszeit, erbracht worden.

Durch diesen schwerwiegenden Verstoß gegen die formellen Anforderungen an die Rechnungslegung und Nachweisführung des Stpfl fehlten somit auch die materiellen Voraussetzungen für das Vorsteuerabzugsrecht der Bf.. Es sei der AP auf Grund dieser Rechnungsmängel nicht möglich festzustellen, ob überhaupt eine Leistung oder welche Dienstleistung F. für die verrechneten Entgelte tatsächlich an die Bf. erbracht habe.

Zu „2. Vorliegen einer umsatzsteuerbaren Leistung“ wird ausgeführt, es sei als eindeutig erwiesen anzusehen, dass mit F. keine Vereinbarung über die Erbringung einzelner Leistungen vereinbart worden sei. Ebenso sei daher für diese abgerechneten Leistungen kein Pauschalentgelt vereinbart und nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt auch kein Entgelt dafür bezahlt worden.

Wirtschaftlich betrachtet seien mit den unregelmäßigen Banküberweisungen an F. in vergleichsweise geringer Höhe in Wirklichkeit gar keine Teilzahlungen auf ein vereinbartes Pauschalentgelt für bestimmte Einzelleistungen, sondern lediglich die bezweckte Aufteilung des durch diese Vorgangsweise lukrierten Vorsteuerguthabens erfolgt. Entsprechend diesem Zweck habe man seitens der Bf. überhaupt nicht daran gedacht, bei den Geldüberweisungen an F. auf den Bankbelegen und bei der Verbuchung einen Bezug zur Bezahlung einer bestimmten Honorarnote herzustellen. Die Überweisungen hätten keine Zweckwidmung zur Tilgung einer bestimmten Rechnung enthalten.

In Wahrheit sei mit dem Eintritt von B. und seiner faktischen Machthaberstellung im Jahr 2009 mit F. vereinbart worden, dass F. als selbständiger Projektmanager und Generalbevollmächtigter das Projekt „Datacenter im Y. X.“ verwirkliche und dafür ein (angemessen hohes) Erfolgshonorar erhalte. Hingegen sei nicht vereinbart worden, dass F. für einzelne Tätigkeiten, die er als Projektbeauftragter erbrachte, ein Entgelt erhalte. Deshalb sei weder ein Stundenhonorar noch ein Pauschalhonorar für bestimmte Einzelleistungen mit F. vereinbart worden.

Während F. das Honorarrisiko für den Erfolg seines selbständigen Projektmanagements trage, habe B. das hohe Verlustrisiko vom eingesetzten Kapital auf sich genommen.

Der mögliche Einwand, der Anspruch auf das Pauschalentgelt für die abgerechneten Einzelleistungen sei bereits verwirklicht und die Parteien hätten lediglich eine jahrelange Stundung der Zahlung vereinbart, stehe im Widerspruch zu den Fakten, dass kein Nachweis über eine erfolgte Absprache zur Stundung dieser Zahlungen erbracht worden sei. Die Stundung einer Zahlung habe zudem auch eine klar definierte Frist zu enthalten. Es sei jedoch immer darauf hingewiesen worden, dass die Zahlung erst bei Realisierung des Projekts erfolge, weil die Gesellschaft vorher gar keine Mittel habe, um die Honorare des F. bezahlen zu können. Damit handle es sich aber um keine Befristung, sondern um eine Abhängigkeit des Honorars von einem ungewissen Ereignis und daher um eine aufschiebende Bedingung des Honoraranspruchs. Erst mit Projektrealisierung habe F. den geschuldeten Leistungserfolg erbracht und einen Anspruch auf das vereinbarte Erfolgshonorar erworben. Das zugesagte Erfolgshonorar stehe somit unter der aufschiebenden Bedingung der Projektrealisation.

Da eine Realisierung des Projekts weder eingetreten noch absehbar sei, habe F. die mit ihm tatsächlich vereinbarte Werkleistung bisher nicht erbracht und somit noch gar keinen Anspruch auf das vereinbarte Erfolgshonorar.

Die von F. ausgestellten Rechnungen hätten daher überhaupt keine umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand gehabt. Es sei von ihm weder die vereinbarte Leistung erbracht (Realisierung des Projekts) noch sei für diese Leistung ein Entgelt an F. bezahlt worden. Es handle sich lediglich um die Aufteilung aus dem rechtswidrig vorgenommenen Vorsteuerabzug.

Derartige Rechnungen würden nie zum Vorsteuerabzug berechtigen, selbst wenn die ausgewiesene Umsatzsteuer bezahlt werde.

Die Vorsteuer werde daher nicht anerkannt.

Vorsteuerberichtigung:

2013 - 12.000 EUR;

2014 - 129.728 EUR.

Das FA erließ im Jahr **2018 entsprechende Bescheide**, wobei das Verfahren betreffend **Umsatzsteuer 2013** wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen wurde, während für **2014** erstmals ein **Umsatzsteuerjahresbescheid** erging.

In der **Beschwerde** vom 01.10.2018 gegen diese Bescheide brachte der Insolvenzverwalter i.w. vor, mit Beschluss des HG Wien vom 07.02.2018 sei das schuldnerische Unternehmen geschlossen und die Masseunzulänglichkeit angezeigt worden.

Unter „*Allgemeines*“ wird angeführt:

„Die Bf. wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 19.11.2009 gegründet und steht gesellschaftsrechtlich im 100%igen Alleineigentum von DI Dr. A. B./Fr. J. K.. Geschäftsführerin ist Fr. C. D.. Die Gesellschaft beschäftigt sich mit der Betreuung und dem Betrieb von Datacentern und plant, als Betreibergesellschaft für ein Datacenter in einem X. im ... Wiener Gemeindebezirk aufzutreten.

Für die Erbringung ihrer Leistungen wurden in den Jahren 2012 ff Vorleistungen vom selbständigen Einzelunternehmer E. F. in Anspruch genommen. Für die in Rechnung gestellten Vorleistungen wurden von Seiten der Bf Vorsteuerbeträge zum Abzug gebracht, während die noch nicht vereinnahmten Rechnungsbeträge beim leistenden Unternehmer mangels Vereinnahmung im Rahmen der Ist-Besteuerung nach § 17 UStG noch nicht erklärt wurden.

Der leistende Einzelunternehmer E. F. ist der Lebensgefährte der Geschäftsführerin C. D., steht aber mit dem Gesellschafter der Bf Gesellschaft, DI Dr. A. B. bzw. J. K., in keinerlei Nahebeziehung.

Unter „*Gang des Ermittlungsverfahrens*“ wird angeführt:

Das Ergebnis der Außenprüfung hat mit der zu prüfenden Firma Bf. in weiten Teilen nichts zu tun. Unter Tz 4, Tz 5, Tz 7 und Tz 8 wurden Stellungnahmen zu Ereignissen einer ganz anderen Firma, der ABC Planungs- und Errichtungs GmbH und nicht der zu prüfenden Firma angeführt.

Mehrmals wurde der Prüfer informiert, dass ein funktionierendes Kundenportal, in welchem der Funktionsumfang von mehreren Dutzend Friendly Customer über Monate getestet wurde, zur Verfügung stehe und jederzeit begutachtet werden könne. Auch wurde mehrfach auf die ausführlich vorhandene Dokumentation hingewiesen. Diese Online verfügbare Dokumentation (Verwendete Software: Vibe) hat einen Umfang von mehreren 10 000 Dokumenten. Der Prüfer weigerte sich jedoch sowohl einen Blick auf das Kundenportal als auch auf die Dokumentation zu werfen. Er beschränkte sich bei der Prüfung lediglich darauf, dass die Rechnungen „abfotografiert“ wurden und willkürlich behauptet wurde, dass Hr. F. keine Leistungen erbracht hätte. Das Produkt selbst wurde nie, trotz mehrmaliger Aufforderung, in Augenschein genommen.

Der Prüfer agierte, als müsse er lediglich ein bereits im Vorfeld definiertes Ergebnis dokumentieren und ergänzte diese mit für ihn passenden Sachverhalten von anderen Gesellschaften, welche mit der Prüfung gar nichts zu tun haben. Der Prüfer hat es auch unterlassen, bei Zusammenhängen mit anderen Gesellschaften darauf hinzuweisen, dass die jeweiligen Zusammenhänge nicht die Bf., sondern ein anderes Unternehmen betreffen. Er hat es somit in Kauf genommen, dass sein Bericht ein komplett verzerrtes Bild wiedergibt. Als ein Beispiel sei der Punkt Tz 5 genannt. Dieser Punkt hat zur Gänze nichts mit der Bf. zu tun, und betrifft die ABC bei der Gründung im Jahr 2000. Dass das beschriebene Konzept bei der ABC schlussendlich auch nicht umgesetzt wurde ist weiterer Aspekt. Was eine „Finanzierungs Idee aus dem Jahre 2000“ für die ABC mit der Gründung der Bf. im Jahre 2009 zu tun haben soll, ist nicht nachvollziehbar. Es ist davon auszugehen, dass durch diese willkürliche und falsche Zusammenstellung durch den Prüfer ein wesentlich falsches Bild der Bf. dargestellt werden sollte. Weiters wurden Dokumente aus einer vorangegangenen Prüfung einer anderen Gesellschaft willkürlich beigelegt, ohne darauf hinzuweisen, dass diese eine andere Gesellschaft betreffen (Fotos Leistungsnachweis F.). Die Fotos haben mit der zu prüfenden Gesellschaft nichts zu tun. So ist auch Punkt Tz. 11 Rechtliche Würdigung eine willkürliche Zusammenmischung von unterschiedlichen Gesellschaften. Anders als behauptet, hat es in der Bf. nie ein Immobilienprojekt gegeben. Auch die Behauptung, dass es ein Erfolgshonorar gegeben hat, ist vom Prüfer frei erfunden. Es gab für die einzelnen Teilprojekte eine schriftliche Finanzierungszusage durch Dr. B., der diese bis dato nicht eingehalten hat. Auch die Verknüpfung der Realisierung des Datencenterprojektes „Y.“ ist rein willkürlich. Die Realisierung des Projektes durch die ABC hätte lediglich zur Folge, dass die Bf. in diesem Rechenzentrum sich einmieten würde. Somit ist auch die falsche Behauptung, dass es keine Baubewilligung gibt, für die Bf. absolut unerheblich und steht auch in keinem Zusammenhang

mit der Bf.. Die Bf. kann ihre Services auch in anderen gemieteten Rechenzentren anbieten. Auch die willkürliche falsche Behauptung, dass für die Realisierung des ProjektX. die Bf. ein Cloudprovider Projekt entwickelt hat. Dieses Projekt hat Hr. F. entwickelt und mit Unterstützung von bis zu 16 Mitarbeitern für einen Produktions-rollout aufgebaut. Für die bis zu 12 technischen Mitarbeiter war Hr. F. verantwortlich. Diese Mitarbeiter haben in mehr als 32.000 Arbeitsstunden ausschließlich am Cloud Projekt gearbeitet und nie für das „Y. Projekt“, welches ein Immobilienprojekt ist und in einer anderen Gesellschaft entwickelt wird. Die umfangreiche Dokumentation belegt dies. Die permanente Verquickung des Y. Projektes mit den Entwicklungen der Bf., vor allen unter Tz. 8 und Tz. 11 sind willkürlich, falsch und entsprechen in keinsten Weise den Tatsachen.

Faktum ist, dass bei der Steuerprüfung von Dr. B. laut seinen eigenen Angaben eine Umsatzsteuerhinterziehung in der Höhe von Euro 300.000 festgestellt worden ist. Mehrfach hat Dr. B. bei den laufenden Gerichtsverhandlungen davon gesprochen, dass er einen „Deal“ mit dem Finanzamt geschlossen hat und dadurch nicht einmal eine Strafe zahlen musste.

Die Ausführungen des Prüfers erinnern frappant an von Dr. B. im Zuge der Gerichtsverfahren getätigten und größtenteils bereits widerlegten Aussagen. Speziell die Tatsache, dass sowohl der Prüfer praktisch in jedem Absatz als auch Dr. B. permanent die verschiedenen Gesellschaften willkürlich miteinander vermischt, ist offensichtlich.

Es entsteht der Eindruck, dass die ganze Prüfung lediglich falsche, verleumderische Aussagen von Dr. B. bestätigen soll, wobei man sich seitens der Prüfer gar nicht die Mühe gemacht hat, den Wahrheitsgehalt der Aussagen von Dr. B. zu hinterfragen, sondern diese einfach willkürlich übernommen hat.

Nicht nur mündlich, sondern auch bei jeder schriftlichen Stellungnahme wurde auf das Vorhandensein der Dokumente hingewiesen. Trotzdem hat der Prüfer sich geweigert, diese Unterlagen in seine Prüfung mit einfließen zu lassen. Die Weigerung vorhandener Unterlagen nicht für die Prüfung heranzuziehen stellt einen eklatanten Rechtsbruch dar.

Im Rahmen der Außenprüfung wurden umsatzsteuerlich die Vorleistungen von Hrn. E. F. hinterfragt. In weiterer Folge wurden die von der geprüften Gesellschaft aus diesen Vorleistungen geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht zum Abzug zugelassen.

Begründet wurden die Feststellungen damit, dass keine fremdübliche Geschäftsbeziehung und nur ein beabsichtigtes Entgelt vorlag, welches der aufschiebenden Bedingung „Projektrealisation“ unterlag. Nach Rechtsauffassung der Außenprüfung entsteht die Umsatzsteuerschuld einer abgeschlossenen Leistung bei einer „aufschiebenden Bedingung“ erst mit Eintritt derselben und besteht das Recht auf Vorsteuerabzug ebenfalls erst ab Bedingungseintritt.

Ertragsteuerlich wurden die in Rechnung gestellten Beträge nicht beanstandet, somit der Leistungsaustausch dem Grunde und der Höhe nach vollinhaltlich anerkannt. Auch erfolgte keine KEST-pflichtige verdeckte Ausschüttung der Leistungen von E. F. an den Gesellschafter, DI Dr. A. B..“

In Pkt. 3 *„Anfechtungen der Feststellungen wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts“* wird i.w. vorgebracht:

Ob die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf und dem leistenden Einzelunternehmer wirklich anerkannt worden sei, sei unklar.

Bei der Leistungsbeziehung mit F. handle es sich um keinen Familienvertrag, sondern um einen Vertrag zwischen fremden Dritten. F. sei zwar der Lebensgefährte der Geschäftsführerin, die Gesellschaft gehöre aber einem fremden Dritten. Es sei nach der ständigen Judikatur des VwGH nicht anzunehmen, dass sich fremde Dritte etwas schenken.

Es liege keine aufschiebende Bedingung vor; eine solche läge vor, wenn das Entgelt zum Teil oder zur Gänze von einer Bedingung abhängig wäre. Das liege hier nicht vor. Das Entgelt unterliege dem Grunde und der Höhe nach keinen Ungewissheiten. Ungewiss sei allenfalls der Zeitpunkt der Bezahlung. Es sei Sache des Leistenden, ob er unter diesen Bedingungen leisten wolle oder nicht.

Die Steuerschuld entstehe mit dem Abschluss der eigenen Leistung. Wäre im konkreten Fall der Leistende Sollversteuerer, dann würde er die Leistung selbstverständlich nach vereinbarten Entgelten schulden. Selbst wenn das Entgelt noch nicht feststünde, gelte die Leistung als abgeschlossen und das Entgelt könne geschätzt werden.

In Punkt 4. *„Anfechtung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil der Sachverhalt aktenwidrig angenommen wurde“*, wird i.w. ausgeführt:

„Die Verrechnung der Leistungen von Hrn. E. F. an die geprüfte Gesellschaft war nicht von einer aufschiebenden Bedingung abhängig. Eine derartige Aussage wurde weder von der Geschäftsführerin noch vom Leistenden noch vom Gesellschafter der geprüften Gesellschaft getätigt. Sie widerspräche der Behandlung durch die Beteiligten, weil die Leistungen in die Bücher aufgenommen und auch Teilzahlungen geleistet wurden. Die Erbringung von Leistungen, wenn die Gegenleistung vom wirtschaftlichen Erfolg des Leistungsabnehmers abhinge, widerspräche vollkommen dem Grundsatz, dass sich fremde Dritte nichts schenken.“

In Pkt. 6 *„Zusammenfassung, sonstige Anträge“* wird ausgeführt:

„Die bekämpften Bescheide basieren auf

- 1 aktenwidrigen Sachverhaltsannahme (aufschiebende Bedingung) und
- 2 materiell rechtswidrigen Feststellungen durch die Außenprüfung.

- Ein Vertrag zwischen dem Lebensgefährten einer in Dritttorganschaft agierenden Geschäftsführerin ist kein Familienvertrag, sondern ein Vertrag zwischen fremden Dritten und unterliegt nicht der Angemessenheitsprüfung für Angehörigenverträge.
- Der Vorsteuerabzug einer abgeschlossenen Leistung eines Lieferanten steht auch dann zu, wenn die Bezahlung der Leistung umständehalber einem langen Zahlungsziel unterliegt.

Infolge Irrtümer über die Rechtslage erfolgte eine auf den ersten Blick gewöhnungsbedürftige Sachverhaltsermittlung, welche aber augenscheinlich dadurch begründet war, dass die Behörde gedacht hat, etwas rechtlich Relevantes zu ermitteln.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens beinhaltet keine Darstellung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und ist deshalb aufzuheben.

Die Beschwerde richtet sich neben der Rechtswidrigkeit des Inhaltes gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da die belangte Behörde den den gegenständlichen Bescheiden zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt hat; die belangte Behörde das Parteiengehör verletzt hat, weil Beweisanträge zu Unrecht abgewiesen worden sind und eine Würdigung der von uns vorgebrachten Beweismittel einerseits und der rechtlichen Argumente andererseits nicht stattgefunden hat;

die auf Basis der aktenkundigen Beweismittel vorgenommene Beweiswürdigung den logischen Denkgesetzen bzw der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht;

die belangte Behörde den gegenständlichen Bescheiden damit einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt hat;

die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens mangelhaft begründet sind, da der Neuerungstatbestand gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO, auf den sich die Abgabenbehörde stützt, nicht hinreichend konkret benannt ist und darüber hinaus die getroffene Ermessensentscheidung nicht bzw nur floskelhaft begründet ist.“

Das BFG setzte am 27.06.2019 eine **mündliche Senatsverhandlung** an. Diese wurde nach einem Telefonat des Vorsitzenden mit der Geschäftsführerin der Bf wieder abberaumt, da von dieser weitere Unterlagen und Beweismittel avisiert wurden. Als neuer Termin wurde Oktober 2019 ins Auge gefasst.

Mit **Vorhalt vom 07.10.2019** wurde die Bf aufgefordert, innerhalb der Frist von 4 Wochen alle avisierten Unterlagen vorzulegen und die sich daraus ergebenden abgabenrechtlichen Konsequenzen darzustellen. Anschließend werde die Verhandlung ausgeschrieben.

Mit **Schreiben vom 05.11.2019** gab die Bf eine Stellungnahme ab, worin die Feststellungen der AP bestritten wurden.

Ferner wurde u.a. eine chronologische Aufstellung der Ereignisse dargelegt.

Demnach habe es immer wieder Interessenten für das Unternehmen gegeben. Es seien von B. in den Jahren 2013 und 2015 schriftliche Finanzierungszusagen für 1,4 Mio. gegeben worden.

Das Fehlen einer Zahlungsabsicht der Rechnungen von F. sei schon bei der Prüfung 2015 widerlegt gewesen, es sei aber auch bei der Prüfung 2017 darauf hingewiesen worden.

Im August 2015 habe es ein schriftliches Angebot eines Investors für 50% der Anteile der Bf iHv 5 Mio. und für 50% der ABC iHv 10 – 15 Mio. gegeben. Bei der Bf sei B. 100%iger Gesellschafter gewesen. Bei der ABC sei die ABC Beteiligungs GmbH 100%iger Gesellschafter gewesen. Die die Bf vertretende Geschäftsführerin sei seit der Gründung bei der ABC, bei der ABC Beteiligungs GmbH und bei der Bf. (Bf) Geschäftsführerin aller Gesellschaften gewesen.

Am 13.10.2015 habe B. sie als Geschäftsführerin abgesetzt und Hrn. L. M. (idF M.) als Geschäftsführer in allen Gesellschaften eingesetzt.

Am 27.10.2015 habe B. 100% der ABC Anteile um EUR 1,00 mit Hilfe von Hrn. M. von der ABC Beteiligungs GmbH. gekauft. Mit 18.12.2015 sei sie (D.) wieder Geschäftsführerin in allen Unternehmen geworden.

Vom Verkauf der ABC an B. habe die ABC Beteiligungs GmbH erst am 26.01.2016 erfahren, da B. erst zu diesem Zeitpunkt das Firmenbuch davon in Kenntnis gesetzt habe.

Es habe dann Streitigkeiten und Prozesse mit B. gegeben.

Eines dieser Verfahren, geführt von der ABC Beteiligungs GmbH gegen B. (Klage auf einstweilige Verfügung und Rückabwicklung), habe damit geendet, dass die ABC Beteiligungs GmbH wieder rechtmäßig 100% Gesellschafterin sei. Der Buchsachverständige in diesem Verfahren habe den Substanzwert der ABC mit EUR 1,265.193,75 und den Ertragswert der Anteile der ABC mit einer Bandbreite zwischen EUR 14,5 Mio. und EUR 26,3 Mio. beziffert.

Die Bf hätte sich ein gerichtliches Vorgehen gegen B. finanziell nicht leisten können.

Weiters hätten strafrechtliche Ermittlungen zu einer Anklageschrift der StA Wien gegen B. vom Datum geführt, in der B. und auch M. Verleumdung, falsche Beweisaussage und Untreue zur Last gelegt wurden.

Die Hauptverhandlung sei noch nicht abgeschlossen, und die Anklage sei auf den § 156 StGB ausgedehnt worden.

Das auf Basis der Anzeige B./M. gegen D./F. geführte Verfahren sei hingegen durch die StA zur Gänze eingestellt worden.

Am 30.06.2016 habe die ABC B. auf EUR 6 Mio. geklagt (mit Verfahrenshilfe). Dieses Verfahren sei noch nicht abgeschlossen, da sich B. wegen seines anhängigen Strafverfahrens im Aussagenotstand befinde.

Zusammenfassend sei auszuführen, dass alle Unternehmen nach wie vor um ihr Recht kämpfen würden. Die Tatsachen, dass es für die Unternehmen Finanzierungszusagen über EUR 6 Mio. bzw. 1,4 Mio. als auch Investorengespräche über EUR 10 – 15 Mio. bzw. 5 Mio. für 50% der Anteile, als auch das Ergebnis des gerichtlich beeideten Sachverständigen Mag. N., wonach die ABC Ende 2015 mindestens EUR 1,2 Mio, im besten Fall aber 26,3 Mio wert gewesen sei, seien ignoriert worden. Jemand hätte doch diese Werte erarbeiten müssen, z.B. F., denn die ABC hätte nur eine Mitarbeiterin gehabt, nämlich die Geschäftsführerin. Aus Kostengründen hätte eine derartige Erhebung durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen für die Bf nicht beauftragt werden können.

Am 14.05.2017 sei letztmals die Aufforderung an B. zur Einhaltung seiner Finanzierungszusagen gegenüber der Bf durch das Unternehmen selbst.

2017 sei die Konkurseröffnung durch die WGKK wegen offenen EUR 6.000,00 erfolgt. Dass auch hier B. die Haftung für die Forderungen der WGKK übernommen habe, sei nicht beachtet worden.

Am 14.11.2017 sei die Aufforderung an B. zur Einhaltung seiner Finanzierungszusage durch den Insolvenzverwalter über EUR 1.403.774,42 vergebens erfolgt.

Mit 08.03.2018 sei der Privatbeteiligtenanschluss im Strafverfahren B. und M. zum Faktum Bürgschaftserklärung und zum Faktum Nichteinhaltung der Finanzierungszusagen und der kompletten Finanzierung des jeweiligen Projekts, welches auch Personalkosten beinhaltet habe, erfolgt.

Am 01.10.2018 sei die Beschwerde durch den Insolvenzverwalter für 2013 – 2017 eingebracht worden. Die Ausführungen des Prüfers betreffend Eingangsrechnungen F. und der rechtlichen Würdigung lese sich wie eine Abschreibübung der vorangegangenen Prüfungen anderer Unternehmen, nur mit dem Unterschied, dass hier Inhalte firmenfremd verwendet worden seien. So sei z.B. das Planungskonzept der ABC als Begründung und Errichtung der Bf. beschrieben worden.

Die wahre Ursache dieser einseitigen Prüfungen, deren Ergebnis bereits im Vorfeld festgestanden sei, liege nach Ansicht der Bf in einer Betriebsprüfung von B. aus dem Jahr 2014. Bei dieser Prüfung seien die durch die ABC an B. bezahlten Rechnungen über 1,5 Mio bekannt geworden. B. habe weder die USt noch die ESt dafür abgeführt. B. sei es offensichtlich gelungen, sich als ahnungsloses Opfer darzustellen. Nur so sei es zu erklären, warum er nach eigenen Angaben einen „Generalvergleich“ für EUR 300.000,00 aushandeln habe können, ohne für die Nichtabführung je eine zusätzliche Strafe kassiert zu haben. Im Gegenzug habe er F. und die Geschäftsführerin wissentlich verleumdet.

Die Wahrheit sei, dass B. von der Bf und dem Steuerberater mehrfach in Kenntnis gesetzt worden sei, dass hier Steuern zu zahlen seien. Diese Information sei ihm auch schriftlich durch

den Steuerberater gegeben worden und von B. gegengezeichnet worden. Im zeitnahen Mailverkehr gehe außerdem hervor, dass B. mit dem Steuerberater der Gesellschaft über eine Abwertung seiner Beteiligung diskutiert habe, damit er nicht so viel Steuern zahlen müsse.

Um seine Opferrolle zu unterstreichen, habe B. auch gegenüber dem Finanzamt vor Verleumdungen von F./D. nicht zurückgeschreckt. Erst im Verfahren der ABC vor dem BFG sei hervorgekommen, dass B. z.B. offensichtlich behauptete, dass er F. immer wieder Geld geborgt habe. Er hätte vor dem BFG keinerlei konkrete diesbezügliche Angaben machen; trotzdem sei ihm geglaubt worden.

Die erfundenen Darlehen an F. würden im Erkenntnis des BFG einen wesentlichen Aspekt darstellen. B. habe F. jedoch niemals ein Darlehen gewährt, dieser habe somit auch niemals Rückzahlungen vorgenommen. Dies mache auch überhaupt keinen Sinn. Wenn F. Forderungen gegenüber der Gesellschaft habe, B. auf Grund seiner Finanzierungszusagen Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft habe, warum komme er nicht seinen Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft nach und F. bekomme seine Rechnungen bezahlt. Warum mehrere Darlehen an F. gewähren, der diese auch noch zumindest teilweise zurückzahle?

All diese Dinge seien trotz Kenntnis unter den Teppich gekehrt worden. Die Prüfer hätten diese Unterlagen einfach nicht angeschaut, da es sie nach ihren Angaben nicht tangierte.

Im Fall ABC befasse sich nun das BFG Salzburg mit der Beschwerde. Zum Glück habe die StA bei der Hauptverhandlung die angeblichen Darlehen an F. bereits thematisiert. Auch habe B. am Datum nach Befragen durch die Staatsanwältin, ob er die 4 Mio. zahlen könnte, geantwortet, dass er die 4 Mio. immer hätte zahlen können, aber nicht wollte. Damit habe B. zum ersten Mal, zumindest indirekt, bestätigt, dass die Finanzierungszusage echt sei.

Das sei auch der Punkt. Die Bf. habe nie Leistungen beauftragt, ohne dass im Gegenzug eine Finanzierung vorgelegen sei. Die Leistungen von F. seien erbracht worden, unter der Voraussetzung, dass diese durch die Investitionszusagen des B. auch bezahlt werden. Das wäre auch so passiert. Aber wie die Bf seit Datum nun wisse, habe B. seinen Finanzierungsverpflichtungen einfach nicht nachkommen wollen. Sobald B. seinen Finanzierungsverpflichtungen nachkomme, könnten alle Rechnungen beglichen werden. Neben F. hätten auch einige andere Dienstleister auf die persönlichen Finanzierungszusagen B. vertraut und würden bis heute darauf warten, dass B. seinen Verpflichtungen nachkomme. Selbst heute noch könnten alle Rechnungen mit den Finanzierungszusagen von B. abgedeckt werden. Er müsse nur seine eingegangene Verpflichtung erfüllen.

Von der Bf wurde die **Vorlage** weiterer **Unterlagen** angekündigt.

07/2020 legte die Bf zwei Anklageschriften der Sta Wien vor, u.a. gegen B. und M. vom 11.02.2020. Darin wird M. u.a. vorgeworfen, er habe der Rücknahme der Finanzierungszusagen

durch B., insbesondere einer Finanzierungsgarantie vom 16.10.2014 über EUR 4 Mio., u.a. gegenüber der Bf, zugestimmt und dadurch das Vermögen, u.a. der Bf, geschmälert.

B. wird u.a. vorgeworfen, als Beitragstäter gemeinsam mit M. in obiger Angelegenheit tätig geworden zu sein; wahrheitswidrig behauptet zu haben, die Unterschriften auf der Bürgschaftserklärung vom 12.12.2014 und der Finanzierungsgarantie vom 16.03.2013 seien nicht von ihm, sondern von D. und F. gefälscht worden; D. und F. durch obige Behauptung bewusst falsch verdächtigt zu haben.

Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

In der am 28.06.2023 am BFG durchgeführten **mündlichen Senatsverhandlung** wurde die Bf durch die Geschäftsführerin vertreten.

Das Gericht verwies, soweit der Sachverhalt ident mit ggstdl. Fall ist bzw. allgemein die Entstehungsgeschichte und Verhältnisse der verflochtenen Firmen und die Beziehungen der handelnden Personen untereinander betrifft, auf den in den Erkenntnissen des BFG vom 14.02.2017, RV/7103864/2015, und vom 31.05.2023, RV/7104695/2018, dargestellten Sachverhalt. Es wurde in diesem Zusammenhang auch darauf verwiesen, dass die zweite Betriebsprüfung die Bf, die ABC, die DEF und F. als eng wirtschaftlich verflochten qualifizierte und gemeinsam prüfte. Auf die Personenidentität der Geschäftsführerin der drei Gesellschaften wurde hingewiesen.

Die Vertreterin der Bf (Gf.) verwies insbesondere auf die Beschwerde des ehemaligen Insolvenzverwalters. Da stünde eindeutig drinnen, welche Arbeiten durchgeführt worden und welche Entwicklungen geleistet worden seien. Von der Betriebsprüfung seien niemals Unterlagen angeschaut worden, obwohl dies mehrfach angeboten worden sei.

Die Gf. verwies weiters auf ihr Schreiben an das BFG aus dem Jahr 2019 und wies auch darauf hin, dass die Behörde alle Unterlagen von der Bf bekommen habe; die einzige Tätigkeit, die die Finanzbehörde gemacht hätte, sei gewesen, alle Rechnungen mit dem Handy zu fotografieren. Es seien auch unterschwellige Bemerkungen gemacht worden und die ganze Prüfung sei nicht so abgelaufen, wie man sich das üblicherweise vorstelle.

Zu den „zizerlweise“ bezahlten Rechnungen verwies die Gf. auf die schriftlichen Zusagen von B. über Zuschüsse in Höhe von EUR 1,5 Mio. und die anhängigen Gerichtsprozesse dazu. Das Strafverfahren sei nicht mehr anhängig; da seien die Privatbeteiligten auf den Zivilrechtsweg verwiesen worden.

Die Gf. legte dem BFG eine Ausfertigung des LG für Strafsachen Wien vor, wonach die Privatbeteiligten nach § 366 Abs 1 StPO – bei Freispruch des Angeklagten – auf den Zivilrechtsweg verwiesen wurden.

Die Gf. wies darauf hin, dass es im Zivilverfahren betreffend ABC wegen des Strafverfahrens Stillstand gegeben habe, weil B. im Strafverfahren Aussagenotstand hatte. Die Gesellschaft hätte dann einen Fortsetzungsantrag eingebracht, sobald das Strafverfahren erledigt war. Die Gf. legte dem BFG den genannten Fortsetzungsantrag der ABC – nach rechtskräftigem Abschluss des Strafverfahrens – vor.

Das Zivilverfahren hätte von der Bf. mangels Geld noch nicht bestritten werden können; das Verfahren der ABC über EUR 6 Mio. sei noch offen. Da gebe es bereits ein Urteil und die Gesellschaft sei seit 12.06. in Berufung.

Die Gf. überreichte dem BFG die genannte Berufung (mittels Verfahrenshilfe) an das OLG Wien. Daraus geht hervor, dass die Klage der ABC über ein Zahlungsbegehren iHv EUR 6 Mio. (beklagte Partei B.) vom HG Wien mit Urteil vom Datum abgewiesen worden war. In der Berufung wird das genannte Urteil dem gesamten Umfang nach angefochten, insbesondere die Feststellung des Gerichts, wonach die Summen von EUR 2 Mio. und EUR 4 Mio. vom Beklagten tatsächlich an die Klägerin ausbezahlt wurden.

Weiters führte die Gf. aus, dass auch seitens der Bf. geplant sei, gerichtliche Schritte zu unternehmen. Sie gebe aber zu bedenken, falls die ABC in Konkurs gehen sollte, werde logischerweise überhaupt kein Geld mehr da sein.

Die Vertreterin des FA führte aus, falls die Rechtsansicht der Behörde mit der aufschiebenden Bedingung nicht anerkannt werden sollte, verweise sie auf das Urteil des EuGH C-9/20, Rs. *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136*. Darin sage der EuGH, dass der Vorsteuerabzug nur dann geltend gemacht werden könne, wenn die Steuerschuld beim Leistenden entstanden sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Festsetzung von Umsatzsteuer für 07/2013

Sachverhalt:

Am 16.03.2015 erging auf Grund der durchgeführten Außenprüfung der Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 07/2013.

Dabei wurde die Umsatzsteuer mit EUR - 3.241,74 festgesetzt, was zu einer Nachforderung iHv EUR 12.000 führte.

Am 01.04.2015 erließ das FA den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2013.

Dabei wurde die Umsatzsteuer erklärungskgemäß mit EUR - 9.033,70 festgesetzt, was zu einer Abgabengutschrift iHv EUR 9.237,99 führte.

Am 16.04.2015 wurde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 07/2013 eingebracht.

Am 08.06.2015 erließ das FA die Beschwerdevorentscheidung, mit der die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 07/2013 als unbegründet abgewiesen wurde.

Am 29.06.2015 stellte die Bf den Antrag, die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 07/2013 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen (Vorlageantrag).

Mit Vorlagebericht vom 10.06.2016 wurde die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Am 05.02.2018 erging der Wiederaufnahmsbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013 sowie der (neue) Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013, beides unter Verweis auf die zweite AP aus dem Jahr 2018.

Dabei wurde die Umsatzsteuer mit EUR 2.966,30 festgesetzt, was zu einer Abgabennachforderung in Höhe von EUR 12.000,00 führte.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Beschwerde vom 01.10.2018.

Diese Beschwerde ist bis dato unerledigt. Es wurde keine Beschwerdevorentscheidung erlassen und die Beschwerde wurde dem BFG auch nicht vorgelegt.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus durchgeführten Abfragen aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes.

Rechtliche Beurteilung:

§ 253 BAO lautet:

„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“

§ 261 Abs 1 BAO lautet:

„Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird

*a) in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid oder
b) in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid.“*

Nach BFG 27.05.2014, RV/5101156/2012, gilt demnach die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, bis dem Beschwerdebegehren durch einen späteren Bescheid Rechnung getragen wird.

Dies bedeutet für vorliegenden Sachverhalt:

Es gab in den Streitjahren 2 AP.

Die erste AP mündete u.a. in den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 07/2013 vom 16.03.2015.

Die zweite AP mündete u.a. in den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2013 vom 05.02.2018 (samt Wiederaufnahme).

Allerdings war bereits am 01.04.2015 ein erklärungskgemäß veranlagter Umsatzsteuerjahresbescheid für 2013 erlassen worden.

Dies bedeutet, dass dem Beschwerdebegehren vom 16.04.2015 gegen den USt-Festsetzungsbescheid für 07/2013 durch einen späteren Bescheid bereits Rechnung getragen worden war.

Daher ist die Bescheidbeschwerde vom 16.04.2015 gemäß § 253 BAO in Verbindung mit § 261 Abs 1 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Diese Beschwerde ist somit bereits erledigt und nicht mehr im Rechtsbestand.

Mangels Existenz kann sie daher keine Auswirkungen auf den (neuen) Umsatzsteuerjahresbescheid für 2013 samt Wiederaufnahme vom 05.02.2018 haben.

Gegen den (neuen) Umsatzsteuerjahresbescheid für 2013 vom 05.02.2018 samt Wiederaufnahme wurde zwar am 01.10.2018 eine Beschwerde eingebracht, jedoch keine BVE erlassen und die Beschwerde gegen diese Bescheide wurde dem BFG auch nicht vorgelegt.

Daher kann das BFG über diese (offene) Beschwerde nicht absprechen.

Im Übrigen wird angemerkt, dass Gleiches auch für die Folgejahre ab 2015 gilt, soweit sie von der Bescheidbeschwerde vom 01.10.2018 umfasst sind. Über die Beschwerde gegen diese Jahre wurde bis dato vom FA nicht abgesprochen und sind diese Jahre beim BFG nicht anhängig.

Die Revision gegen diesen Beschluss war nicht zuzulassen, da sich die verfahrensrechtliche Erledigung bereits aus dem Gesetz ergibt, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

2. Umsatzsteuer für 2012 samt Wiederaufnahme des Verfahrens und Umsatzsteuer für 2014

A. Verfahrensrechtliches

2012:

Dieses Jahr ist verfahrensrechtlich unproblematisch. Auf Grund der ersten AP (2014/2015) wurde das Verfahren mit Bescheid vom 16.03.2015 wiederaufgenommen sowie am gleichen Tag ein (neuer) Umsatzsteuerjahresbescheid erlassen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 16.04.2015, über die mittels abweisender BVE vom 09.06.2015 entschieden wurde.

Am 29.06.2015 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und am 10.06.2016 wurde die Beschwerde dem BFG vorgelegt.

Über diese Beschwerde ist somit inhaltlich zu entscheiden.

2014:

Sachverhalt:

Der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 07/2014 erging am 16.03.2015 auf Grund der ersten AP. Die Umsatzsteuer wurde mit EUR 124.845,12 festgesetzt und ergab eine Nachforderung iHv EUR 129.728,00 (nicht anerkannte Vorsteuern).

Am 16.04.2015 wurde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 07/2014 eingebracht.

Am 08.06.2015 erließ das FA die abweisende Beschwerdevereentscheidung.

Am 29.06.2015 brachte die Bf den Vorlageantrag ein.

Am 10.06.2016 wurde die Beschwerde dem BFG vorgelegt.

Am 05.02.2018 erließ das FA auf Grund der zweiten AP (2017/18) den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2014. Es wurde eine Umsatzsteuergutschrift iHv EUR 34.415,90 festgesetzt, wobei Vorsteuern iHv 129.728,00 nicht anerkannt wurden.

Am 01.10.2018 wurde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid eingebracht.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ist unbestritten und ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten sowie Abfragen aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 300 BAO können ab Vorlage der Beschwerde Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevereinscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit grs. weder abändern noch aufheben (außer unter den dort genannten Voraussetzungen).

Im ggstdl. Fall hat das FA den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2014 während aufrechter Vorlage des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für 07/2014 erlassen.

In einem derartigen Fall steht die Erlassung des Jahresbescheides bei aufrechter Vorlage § 300 BAO jedoch nicht entgegen. Dies deswegen, da die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides eine andere Sache betrifft als jene eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides, auch wenn dessen Zeitraum im Zeitraum des Jahresbescheides beinhaltet ist. Daher bestehen insoweit keine konkurrierenden Zuständigkeiten und ist dieser Fall vom Regelungsziel des § 300 BAO nicht umfasst. Das Außerkraftsetzen des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheids durch die Erlassung des Jahresbescheids ist somit nicht als Aufhebung oder Abänderung iSd § 300 Abs 1 BAO zu beurteilen (vgl. *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren³, § 300, Rz. 10 m.w.N.; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 300, Rz. 4, wonach nach VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035 § 300 BAO nicht für Umsatzsteuerjahresbescheide gilt, wenn das BFG für Rechtsmittel gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide zuständig ist).

Der Umsatzsteuerjahresbescheid tritt daher im vorliegenden Fall gemäß § 253 BAO an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheids.

Daraus ergibt sich auch, dass in einem derartigen Fall keine weitere Beschwerdevereinscheidung ergehen kann (vgl. *Fischerlehner/Brennsteiner* a.a.O.).

Daher folgt, dass sich im ggstdl. Fall die (ursprüngliche) Beschwerde vom 16.04.2015 gemäß § 253 BAO gegen den (späteren) Umsatzsteuerjahresbescheid vom 05.02.2018 richtet. Die (neue) Beschwerde vom 01.10.2018 ist als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde zu betrachten (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 253, Rz. 6 m.w.N.).

Über die Beschwerde ist somit inhaltlich abzusprechen.

B. Materiellrechtliches

Allgemeines

Soweit der Sachverhalt ident mit ggstdl. Fall ist bzw. allgemein die Entstehungsgeschichte und Verhältnisse der verflochtenen Firmen und die Beziehungen der handelnden Personen untereinander betrifft, wird auch auf den in den Erkenntnissen des BFG vom 14.02.2017, RV/7103864/2015 und vom 31.05.2023, RV/7104695/2018 (beide ergangen zur ABC) dargestellten Sachverhalt verwiesen;

Es wird in diesem Zusammenhang auch darauf verwiesen, dass die zweite AP die Bf, die ABC, die DEF und F. gleichzeitig prüfte und als Prüfung verbundener Fälle qualifizierte; Grund dafür war die Qualifizierung als eng wirtschaftlich verflochten, die Personenidentität der Geschäftsführerin der drei Gesellschaften und das Naheverhältnis der Geschäftsführerin zu F..

Was die Lösung ggstdl. Rechtsfrage betrifft, wird wegen des vergleichbaren Sachverhaltes auch auf das Erkenntnis VwGH 27.06.2017, Ra 2017/13/0026, verwiesen (Beschluss auf Zurückweisung der Revision).

Sachverhalt

Allgemeines:

Entwicklung des geplanten Projekts:

Wie in BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015 sowie BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018 umfassend dargestellt, versuchten F. und D. (Geschäftsführerin der Bf), Lebensgefährten und Eltern zweier gemeinsamer Kinder, seit Mitte der 90er Jahre des 20. Jahrhunderts – in wechselnden Funktionen – als Geschäftsführer und Gesellschafter mehrerer Kapitalgesellschaften unternehmerisch Fuß zu fassen. Die Firmen gerieten in Konkurs und wurden wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Seit etwa Anfang 2000 verfolgten F. und D. die Geschäftsidee, zwei leerstehende X. im Wiener Y. zu einem Rechenzentrum umzubauen, um darin ein Hochsicherheitsdatencenter zu betreiben.

O. P., ein Freund F., war bereit das Startup-Unternehmen finanziell zu unterstützen und gründete im November 2001 zu diesem Zweck die ABC Planungs u. Errichtungs GmbH (idF ABC) als Einmanngesellschaft mit Mindeststammkapital. Nach außen trat als Gründer und Alleingesellschafter P. auf, dies jedoch im Auftrag von F.. P. richtete bereits kurze Zeit nach der Gesellschaftsgründung, nämlich am 01.03.2002, ein Anbot auf Abtretung des Geschäftsanteils an F..

D. wurde zur alleinvertretungsbefugten Geschäftsführerin bestellt und F., der sich als „Visionär“, „geistiger Eigentümer“ und „Mastermind“ des Projektes „Datencenter im Y. X.“ bezeichnete, trat in der Folge in der Art eines selbständigen Projektmanagers für die Gesellschaft auf.

Schriftliche Vereinbarungen oder Bevollmächtigungen existierten dazu nicht.

In der Folge mietete die ABC ab Februar 2002 von der Republik Österreich diese Objekte samt unterirdischen Einbauten und oberirdisch eingezäuntem Umfeld an.

Das Projekt wurde von F. und D. vorangetrieben. F. bezeichnet es als sein Projekt, seine Idee und seine Vision.

Um EDV-Dienstleistungen und Projektentwicklung zu trennen und die Finanzierungsbasis für die Errichtung des Datencenters zu verbreitern, sollten im Jahr 2009 die Aktivitäten zur Errichtung des Datencenters und die Tätigkeiten im Rahmen der Dienstleistungen in der elektronischen Datenverarbeitung getrennt werden. Dazu wurden von F. und D. weitere Gesellschaftsgründungen in die Wege geleitet.

B. stieg als Investor in das Projekt ein.

Es kam zur Gründung dreier weiterer GmbHs, deren Alleingeschäftsführerin D. war. Formeller Alleingesellschafter dieser nachstehend angeführten drei Gesellschaften war jeweils B.. Dieser brachte das Stammkapital von jeweils EUR 35.000,00 auf.

Die ABC Beteiligungs GmbH (FN abc) hielt als Holdinggesellschaft die gesamten Anteile an der ABC, die sie von P. erworben hatte, und nahm mehrere (echte) stille Gesellschafter auf.

Die DEF (FN def) verrechnete pauschale Managementleistungen an die ABC.

Die Bf. (Bf, FN ghi) sollte IT- und Büro-Dienstleistungen an die ABC erbringen und wurde ab 2013 auch für andere Projekte des Gesellschafters B. eingesetzt.

Alle Gesellschaften haben ihren Sitz an derselben Adresse. Ebendort wurde auch F. unentgeltlich ein Büro zur Verfügung gestellt.

Übersicht verflochtene Firmen (bis 2015):

Firma	Errichtung	Geschäftszweig	Gesellschafter	Geschäftsführer	seit
Bf. = Bf	19.11.2009	EDV-Dienstleist.	B.	D.	29.12.2009
ABC	28.09.2001	Err. Datencenter	ABC Bet. GmbH	D.	14.11.2001

ABC Bet. GmbH	19.11.2009	Verm.verwaltung	B.	D.	12.12.2009
DEF	19.11.2009	Untern.bet.	B.	D.	23.12.2009

Option:

Am 19. November 2009 räumte B. F. mit Notariatsakt für jede dieser drei Gesellschaften ein unwiderrufliches, auf 10 Jahre befristetes Optionsrecht (Anbot auf Abtretung der Geschäftsanteile an F. oder eine von diesem zu bestimmende Person) auf Übernahme aller Geschäftsanteile gegen Zahlung des einbezahlten Nominales von EUR 35.000,00 pro Gesellschaft ein. Es sollte F. jederzeit möglich sein, sich die Geschäftsanteile übertragen zu lassen. B. verpflichtete sich, für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbots sich jeder Verfügung über den Geschäftsanteil ohne Zustimmung F. zu enthalten. Es gab keine Nebenabreden zu dieser notariell beglaubigten Option.

Weitere Entwicklung:

Die Realisierung des Projektes kam nicht voran und es kam zu schwerwiegenden Auseinandersetzungen zwischen B. und F./D. (zB um eine Finanzierungszusage und eine Garantieerklärung des B.), welche in zahlreiche straf- und zivilrechtliche Prozesse mündeten, welche bis heute nicht endgültig abgeschlossen sind.

Im Dezember 2015 wurde von E. F. die Option gezogen. Er nahm die von B. an ihn gerichteten Abtretungsanbote auf Übertragung der Geschäftsanteile an den drei Gesellschaften an und er übernahm als Alleingesellschafter die Geschäftsanteile an der ABC BeteiligungsGmbH, der DEF und der Bf..

F. hat dann unverzüglich den von B. eingesetzten Geschäftsführer L. M. abberufen und D. wieder zur Geschäftsführerin der drei Gesellschaften bestellt.

Am 28. Jänner 2016 übertrug F. die Geschäftsanteile an J. K., welche die finanziellen Mittel für den Erwerb der Geschäftsanteile aufbrachte. Auch hier gibt es eine Option zum Rückerwerb durch F..

Ab 2012 bis 07/2014 fakturierte F. an die Bf Leistungen iHv insgesamt EUR 987.268,00 brutto, ohne die darauf entfallende Umsatzsteuer abzuführen (Ist-Besteuerer).

In gleicher Weise legte F. Rechnungen an die ABC (ab 2009 bis 07/2014 iHv 770.216,00 brutto) und an die DEF (ab 2012 iHv 655.241,00 brutto).

Zahlungen erfolgten nur in sehr untergeordnetem Ausmaß.

Obwohl auf den Rechnungen eine Zahlungsfälligkeit von „14 Tage netto Kasse“ vermerkt ist, erfolgten seitens F. weder Mahnungen noch irgendwelche Einbringungsversuche zur Bezahlung dieser Rechnungen. Er nahm dabei sogar den Eintritt der Verjährung hin, ohne dieser irgendwelche Handlungen oder nachweisbare Vereinbarungen (etwa einer Stundung oder Verzinsung) entgegenzusetzen.

Streitgegenstand:

Strittig ist nun ausschließlich die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs der Bf aus Rechnungen an die Bf, die von F. von 2012 bis 2014 gestellt, von der Bf aber bis heute nicht bezahlt wurden. Die Bf versteuert nach vereinbarten Entgelten, während der Rechnungsleger seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert und deshalb bis heute keine Umsatzsteuern von den unbezahlten Rechnungen abführt.

Bf. GmbH (Bf):

Entwicklung:

Die Bf wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 19.11.2009 gegründet und stand gesellschaftsrechtlich im 100%igen Alleineigentum von B..

B. sollte die Gesellschaftsanteile an der Bf entsprechend einer mündlichen Vereinbarung, mit F., die einer Treuhanderschaft nahe kommt, verwalten. Dies kommt durch das Abtretungsanbot (siehe oben) schriftlich zum Ausdruck. B. bezeichnete sich selbst als „Mittelding zwischen Investor und Treuhänder“. F. bezeichnet das Rechtsverhältnis zwar nicht als Treuhanderschaft, da die finanziellen Mittel für die Stammeinlagen von B. stammten, weil F. nach seinen Angaben das Geld nicht hatte. Er spricht aber von einer „Art Treuhanderschaft“ und davon, dass B. keine Entscheidungsbefugnis gehabt hätte ohne seine (F.) Zustimmung. Die Anklageschrift der Sta Wien, 1234/56, spricht ebenfalls von einer „Art Treuhand“, welche internen Beschränkungen bei der Ausübung der Gesellschaftsrechte durch B. unterlag.

Die Vertreterin der Bf führte als Zeugin vor dem LG für Strafsachen Wien aus, dass B. die Anteile nur treuhändig gehalten habe und dass B. nie bestritten habe, dass er nur Treuhänder sei.

B. leistete Finanzierungszusagen und Garantien in nicht feststehender Höhe. Laut F. wurden von B. in den Jahren 2013 und 2015 schriftliche Finanzierungszusagen für ca EUR 1,400.000 gegeben.

B. investierte in die Bf einen Betrag in nicht genau bestimmbarer Höhe; fest steht, dass er in die Bf zumindest ca EUR 500.000 investierte; darüber hinaus bürgte er für eine Software der

Fa. Q., die diese an die Bf veräußert hatte. Diese Bürgschaft wurde gerichtlich geltend gemacht und leistete B. diesen Betrag.

Am 23.12.2015 wurde die Gesellschaft in Ausübung des Optionsrechts (siehe oben) von F. übernommen, der sie am 18.01.2016 an J. K. – mit ähnlicher oder gleicher Option wie bei B. (zu Gunsten F.) – veräußerte.

D. ist – außer in der Zeit vom 13.10.2015 bis 18.12.2015 (Geschäftsführer L. M.) – durchgehend alleinige handelsrechtliche und auch gewerberechtliche Geschäftsführerin der Bf.

Das Stammkapital der Bf betrug EUR 35.000,00 und wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 30.10.2013 auf EUR 200.000,00 erhöht.

Mit Beschluss des HG Wien vom 2017 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Gerichts vom 2019 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Betriebsgegenstand:

Betriebsgegenstand sind EDV-Dienstleistungen. Das Firmenprofil der Bf stellt sich nach deren eigenen Angaben wie folgt dar:

Dienstleistungen im Bereich Datenverarbeitung und Telekommunikation, insbes. Serviceleistungen sowie der Handel mit Waren aller Art, insbes. Geräteteile der EDV und Telekommunikation;

Datencenterconsulting: Unterstützung und Begleitung für Unternehmen für den Aufbau und Betrieb eigener Rechenzentren-Ressourcen;

Data Center Outsourcing: Lösungen für eine unterbrechungsfreie Geschäftstätigkeit mittels Hosting- und Cloud Computing Lösungen; Ziel ist der Aufbau einer rein europäischen Cloud-Infrastruktur;

Die Gesellschaft sollte EDV-Dienstleistungen im Rahmen des geplanten Datencenters im ehemaligen X. in Wien erbringen.

Die Realisierung dieser Pläne ist bis dato nicht erfolgt und ist auch in absehbarer Zukunft nicht absehbar.

Umsätze:

Bis auf ein paar Ausgangsrechnungen über IT-Dienstleistungen und Handelswarenverkäufe wurden die Umsätze lediglich durch Mieteinkünfte und Dienstleistungen innerhalb des Firmengeflechts erzielt. Die großen Ausgangsrechnungen gingen an die GHI GmbH des B..

Dabei handelte es sich nicht um „normale“ Geschäfte, vielmehr dienten diese der Absicherung von Teilen des Investments des B.. Die GHI GmbH hat einzelne Komponenten von der Bf gekauft und diese der Bf zur Verfügung gestellt. Der Ablauf war so, dass B. einen konkreten Betrag nannte, den er der Bf zu diesem Zeitpunkt zur Verfügung stellen konnte. Im Wert dieses Betrages wurden ihm einzelne Komponenten verrechnet. Die Rechnungen wurden von der GHI GmbH bezahlt. Es handelt sich dabei um Teile, die für die Entwicklung der Cloudservices durch die Bf von Bedeutung waren. Es war nie geplant, dass diese Komponenten den Standort der Bf verlassen.

Die Gesellschaft hat demnach keine Umsätze mit tatsächlichen Kunden generiert. Laut F. waren die Services weitgehend entwickelt, jedoch fehlten die Server. Es sei der finanzielle Polster nicht da gewesen, dass für zwei bis drei Monate die laufenden Kosten abgedeckt werden könnten. Laut F. sei das die Schuld B., der die vereinbarten finanziellen Leistungen nicht oder nur schleppend erbracht habe. Laut B. sei das die Schuld von F./D.. Es sei nie eine Arbeit geleistet worden mit einer Bezahlung, sondern es sei alles nur im Kreis gedreht worden. Er habe Geld investiert und dieses sei verschwunden. Er habe offene Forderungen oder ein Investment iHv EUR 5,5 Mio. Die Firmen (in der Firmengruppe) seien über ein Mehrwertsteuerrad finanziert worden. Es sei von außen, außer von B. selbst, nie ein Geld in die Firmengruppe hineingekommen. Es seien keine Arbeiten geleistet worden. Es habe keine Honorare oder Rechnungen gegeben. Es seien nur Scheinrechnungen, die die Firmen unter sich gegenseitig gelegt hätten und so einen künstlichen Umsatz kreiert hätten und auch entsprechende Bilanzen. Es seien keine Einnahmen da gewesen und sein Geld sei veruntreut worden.

Sonstiges:

Schließlich wurde die Bf zahlungsunfähig und meldete Konkurs an, welcher mangels Kostendeckung aufgehoben wurde. Die Vertreterin der Bf betont wiederholt, dass die Bf keine finanziellen Mittel habe. Deswegen könnten auch geplante Prozesse gegen B. (vorerst) nicht geführt werden und die Forderungen F. nicht beglichen werden. Dies sei ausschließlich die Schuld B., der seine Finanzierungszusagen nicht eingehalten habe.

Die Bf versteuert nach vereinbarten Entgelten. Sie hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr (01.08. – 31.07).

Leistungsbeziehung der Bf mit F.:

Allgemeines:

F. hatte über die beschriebene Option und über mündlich bzw. konkludent abgeschlossene Vereinbarungen mit B. und auf Grund des anfänglich gegebenen Vertrauensverhältnisses zu diesem maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen (die Bf) und die operativen Geschäfte der

Bf. Er ist IT-Techniker, bezeichnet sich auch als „*Experte für Rechenzentrumsplanung*“, als anfänglich „*technischer Leiter*“ der Bf und als „*Consulter*“.

Seine Lebensgefährtin, D., war tatsächlich vor allem für die kaufmännischen und buchhalterischen Belange zuständig. Mitunter wird F. als „*faktischer Geschäftsführer*“ beschrieben.

Leistungen für die Bf:

F. ist selbständiger Einzelunternehmer und versteuert nach vereinnahmten Entgelten. Er ist als fremdleistender Subunternehmer für die Bf (sowie die genannten wirtschaftlich verbundenen Firmen) tätig, die Dienstleistungen im EDV-Bereich anbietet. Schwerpunkt ist nach eigenen Angaben der Aufbau einer europäischen Cloudinfrastruktur. F. hat ein Büro am Firmensitz, welches ihm unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde und hat umfassenden Einblick in alle operativen Geschäfte der Bf. Es ist ihm daher bekannt und bewusst, ob bzw. wann die Projekte realisiert werden können.

Obwohl D. und ihm die finanzielle Lage der Bf bekannt war und dass die Projekte in absehbarer Zeit nicht realisiert werden können und seine Leistungen daher nicht bezahlt werden können, setzte er die Arbeit mit unverminderter Intensität fort. Es war auch von vornherein nicht ernsthaft beabsichtigt, die Leistungen nach Rechnungseingang zu begleichen. So wurde am 30.10.2013 das Stammkapital von EUR 35.000,00 auf EUR 200.000,00 erhöht und nicht die offenen Forderungen F. beglichen.

Das BFG geht davon aus, dass zahlreiche Leistungen von F. erbracht wurden. Welche genau, lässt sich nicht feststellen.

Das BFG geht davon aus, dass nicht vereinbart war, ein bestimmtes Entgelt bei Leistungserbringung zu bezahlen.

Es war vereinbart, dass ein Entgelt in unbestimmter Höhe erst im Falle der Verwirklichung des Projektes bezahlt wird.

Dieser Fall ist bis jetzt nicht eingetreten und ist auch in absehbarer Zukunft nicht realistisch zu erwarten. Vielmehr scheint es äußerst unwahrscheinlich, dass das geplante Vorhaben jemals umgesetzt werden kann.

Rechnungen, Höhe, Bezahlung:

Diese Vielzahl von Leistungen stellte F. in den Streitjahren der Bf in Rechnung.

Er fakturierte an die Bf. Beratungsdienstleistungen, Projektplanungen und IT-Leistungen; von 08/2010 – 07/2014 Fakturen iHv EUR 987.268,80 (100%); davon wurden lediglich EUR 53.267,55 bezahlt (ca. 5,40%). Die Begleichung dieser Beträge erfolgte durch Abgeltung

unregelmäßig geflossener Kleinbeträge (Zahlung durch die Bf im Jahr 2012 insgesamt ca EUR 4.000, im Jahr 2013 insgesamt ca EUR 13.000 und im Jahr 2014 insgesamt EUR ca 36.000). Die AP weist nachvollziehbar darauf hin, dass es sich bei der Überweisung der Kleinbeträge um runde Beträge – meist zwischen EUR 500,00 und EUR 2000,00 – handle, ohne irgendeinen Bezug zur Begleichung einer bestimmten, konkret bezeichneten Rechnung. Auch die Verbuchung dieser Zahlungen ist ohne Bezugnahme auf eine konkrete Rechnung erfolgt.

Keine schriftlichen Verträge, keine Nachweise über die Leistungsvereinbarung, keine Eintreibungsmaßnahmen, kein Verjährungsverzicht:

Schriftliche Verträge über diese Leistungen (Umfang, Inhalt, Honorar, Zeithorizont) existieren nicht. Ein Werkvertrag konnte trotz Aufforderung durch die Behörde nicht vorgelegt werden. Auch andere Beweismittel zum Nachweis des Inhalts der Leistungsvereinbarung konnten nicht vorgelegt werden. Es wurde weder ein Stundensatz noch ein Pauschalentgelt vereinbart.

Die Begleichung der offenen Beträge wurde seitens der Bf für den Abschluss des Projekts in Aussicht gestellt.

F. war damit einverstanden und war dies zwischen der Bf, vertreten durch die Geschäftsführerin und F. so vereinbart.

Eine Eintreibung der offenen Forderungen ist durch F. nicht erfolgt, obwohl auf den Rechnungen eine Zahlungsfälligkeit von „14 Tagen netto Kasse“ vermerkt ist. Es wurden weder Mahnungen noch sonstige Maßnahmen gesetzt. Der Rechnungsleger hat bei diesen Rechnungen sogar den Eintritt der Verjährung hingenommen, ohne dieser irgendwelche Handlungen oder nachweisbare Vereinbarungen (etwa einer Stundung oder Verzinsung) entgegenzusetzen. Ein schriftlicher Verjährungsverzicht seitens der Bf konnte nicht vorgelegt werden. Das BFG geht davon aus, dass auch kein mündlicher Verjährungsverzicht vereinbart wurde. Die Leistungen wurden zum Teil nicht detailliert, sondern lediglich mit pauschal bezeichneten Leistungsbeschreibungen abgerechnet.

Angehörigenjudikatur, Fremdvergleich:

Die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf und F. ist als Vertrag zwischen nahen Angehörigen zu qualifizieren. Sie hält einem Fremdvergleich nicht stand.

Vorsteuer, Höhe:

Die Bf macht die Vorsteuer für diese Rechnungen geltend.

Die für die Vorsteuerkürzung durch die AP maßgeblichen Eingangsrechnungen (inkl 20% Umsatzsteuer) betragen:

2012: EUR 136.900,80

2013: EUR 72.000,00

2014: EUR 778.368,00

Die auf diese Eingangsrechnungen entfallenden Vorsteuerbeträge wurden von der belangten Behörde in folgender Höhe nicht anerkannt:

2012: EUR 22.816,80

2013: EUR 12.000,00

2014: EUR 129.728,00

Beweiswürdigung

Ad Allgemeines

Entwicklung des geplanten Projekts:

Die Vorgeschichte zum Projekt „X.“ ist deswegen relevant , weil dadurch erklärbar wird, dass F., der Initiator und nach eigener Aussage Visionär und Mastermind des Projekts, mangels finanzieller Mittel (Konkurs) nicht selbst nach außen aufgetreten ist, sondern zuerst sein Freund P. die Anteile hielt und nachher der Investor B. als Alleingesellschafter fungierte, wobei sich F. durch das unwiderrufliche Abtretungsanbot maßgeblichen Einfluss sicherte.

Dass O. P. die Anteile im Auftrag F. hielt, ist unstrittig. Siehe z.B. OLG Wien, Urteil vom Datum, Zahl, Klagsvorbringen:

„Gründer und ursprünglicher Alleingesellschafter der zum Zweck der Errichtung eines Datencenters in zwei X. gegründeten Tochtergesellschaft sei O. P. gewesen. Dieser habe den Geschäftsanteil an der Tochtergesellschaft treuhändig für E. F. gehalten.“

Ausführungen OLG S. 17:

„Der Zeuge F. erklärt auch nachvollziehbar, dass es sich bei der GmbH von Anfang an um seine Vision und sein Projekt gehandelt habe und ihm nur aufgrund seines Konkurses das eigene Tätigwerden nicht möglich war. Auch mit dem davor tätig gewordenen Gesellschafter O. P. habe es dieselben Vereinbarungen gegeben.“

Zeugenaussage F. lt. Protokoll HV am LG für Strafsachen Wien Zahl vom Datum, S 5:

„Er war mein bester Freund und er hat das einfach nur für mich gemacht, weil ich es mir nicht leisten konnte die Firma zu gründen.“

F. bezeichnete sich in der HV am LG für Strafsachen Wien Zahl vom Datum, als Zeuge befragt, selbst als „Visionär“ (Protokoll HV S. 45), „geistiger Eigentümer“ (HV S. 38) und „Mastermind“ (HV S 67).

Weiters führt er aus:

„Weil es mein Projekt, meine Idee und meine Vision war und ich das zehn Jahre entwickelt habe“ (HV ebenda S 26).

Das Auftreten F. als selbständiger Projektmanager ist unbestritten. Vgl. BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015:

„Ebenso steht fest, dass F. in der Art eines bevollmächtigten Projektleiters zur Errichtung eines Datencenters im Y. X. ... langjährig tätig geworden ist“;

Klage ABC Datum, HG Wien, Gz. Zahl, S. 2:

„Dieses Projekt wurde insbesondere von E. F. und dessen Lebensgefährtin, der Gf. C. D., vorangetrieben.“

S 5: *„Die Entwicklung des X.-Projekts ... wurde von E. F. bereits 1999 begonnen.“*

Dass keine schriftlichen Vereinbarungen oder Bevollmächtigungen existieren, wurde von der Bf selbst vorgebracht und ist unstrittig. Vgl. z.B. Frageliste 17.09.2014 bei der ersten Bp:

„Herr F. hat keine schriftlichen Verträge mit der Bf. und der ABC GmbH“ oder BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015:

„Eine schriftliche Vereinbarung oder schriftliche Bevollmächtigung für das Tätigwerden von F. für die ABC ... wurde nicht nachgewiesen ...“

Angemerkt sei, dass F. in der Öffentlichkeit von den Medien als *„Projektbetreiber“* *„ABC-Geschäftsführer“* bzw. *„ABC-Chef“* bezeichnet wird (vgl. Zeitung Datum: *„X. Datencenter mit kühner Kalkulation“*; Zeitung Datum: *„es rumort im Y. X.“*; Datum ABC gibt nicht auf: *„Neuer Anlauf für Datenspeicher im Y. X.“*); parlamentarische Anfrage vom Datum der Abgeordneten Dr. R. S. u.a.: *„Herr E. F. ist – entgegen seinem Auftreten gegenüber der Öffentlichkeit – nicht Geschäftsführer der ABC Planungs- und ErrichtungsGmbH.“*

Die weitere Entwicklung bis zum Einstieg des B. als Investor ist unstrittig (vgl. BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015 sowie BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018; Zeugenaussage F. Protokoll HV LGSt Wien Zahl vom Datum, S. 7,8).

Laut Zeugenaussage des F. (Protokoll HV LGSt Wien Zahl vom Datum, S. 10) sei es nicht in erster Linie um die Investments gegangen, sondern darum, dass B. die erforderlichen fehlenden Bewilligungen erlangen sollte, was er ihm zugetraut habe. Dieser habe gesagt, er sei Immobilienentwickler, habe einen guten Ruf und könne die Firma nach außen vertreten.

B. sagt dazu als Angeklagter aus (Protokoll HV LGSt Wien vom Datum, Zahl, S. 6ff.):

„Die Firmen sind mir übertragen worden, natürlich unter Nutzung meines guten Namens für das Bewilligungswesen. Das war ganz von klar. Das, wenn das mir gehört, anders ist, als wenn es der Frau D. gehört oder dem Herrn F., dem Mietvertragsgeber gegenüber und auch den Behörden gegenüber. Vor allem, den bewilligenden Behörden. Ich war damals sehr gut vernetzt. Meine ganzen Freunde waren noch nicht in Pension. Ich habe auf der Bewilligungsebene etwas bewegen können. Ich habe mir schon zugetraut, dass ich das weiterführe. ...Ich war der Eigentümer, aber ich habe die Verpflichtung gehabt zu investieren.“

Für mich selbst musste ich investieren, dass ich mein ganzes investiertes Geld zurückbekomme. ...Ich habe weiter Planungsleistungen erbracht.“

Die Gründung dreier weiterer GmbHs, darunter der Bf., ist unstrittig (vgl. z.B. BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015 sowie BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018).

Ebenso unstrittig und aus dem Firmenbuch ersichtlich ist, dass eingetragener Alleingesellschafter B. und Alleingeschäftsführerin D. war. Laut Zeugenaussage F. (Protokoll HV Datum, LGSt Wien Zahl, S 13) sei das Geld – diese EUR 35.000 – zur Gründung von B. gekommen. F. habe das Geld nicht gehabt. B. habe es von sich aus investiert.

Die Zuständigkeitsbereiche der beschriebenen Firmen sind unstrittig, ebenso dass F. am (gemeinsamen) Sitz der Gesellschaften ein Büro unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde (vgl. z.B. BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015, S. 3).

Option:

Das unwiderrufliche, auf 10 Jahre befristete Optionsrecht auf Übernahme der Geschäftsanteile und deren Inhalt ist unstrittig. Dass es keine Nebenabreden zu dieser notariell beglaubigten Option gibt, war Gegenstand eines zivilgerichtlichen Verfahrens und wurde vom OLG Wien (Urteil vom Datum, Gz. Zahl) nach umfangreicher Beweiswürdigung rechtskräftig festgestellt (vgl. auch BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018).

Auszug aus dem Urteil des OLG Wien:

„Das Erstgericht stützt seine Feststellungen betreffend das Nichtvorliegen von Nebenvereinbarungen zum Einen auf die von ihm als glaubwürdig eingeschätzten Angaben der Zeugen D. und F.. Es setzt sich aber auch ausführlich mit der Aussage des von beiden Streitparteien ursprünglich als Notar hinzugezogenen Dr. T. auseinander und kommt in diesem Zusammenhang aber zum Ergebnis, dass dessen Angaben nicht auf eigenen Wahrnehmungen beruhen C. D. gibt dazu an: „Ich kann definitiv sagen, dass es zu dieser Vereinbarung keine Nebenabreden gegeben hat. So eine Nebenvereinbarung, wie sie der Beklagte behauptet, hätte überhaupt keinen Sinn gemacht. Die Verträge waren fix und fertig.“ (Verhandlungsprotokoll vom Datum, Seite 2). Der Zeuge F. erklärt dazu Ähnliches: „Nein, es gab keine Nebenabreden. Es war ganz klar vereinbart.“ (Verhandlungsprotokoll vom Datum, Seite 7). Der Zeuge F. erklärt auch nachvollziehbar, dass es sich bei der GmbH von Anfang an um seine Vision und sein Projekt gehandelt habe und ihm nur aufgrund seines Konkurses das eigene Tätigwerden nicht möglich war. Auch mit dem davor tätig gewordenen Gesellschafter O. P. habe es dieselben Vereinbarungen gegeben.....Insgesamt sind die ausführlichen beweiswürdigen Ausführungen des Erstgerichtes zu dieser Frage (Seite 14 und 15 der Urteilsausfertigung) gut nachvollziehbar und gelingt es dem Beklagten nicht, dagegen Bedenken zu erwecken.“

Weitere Entwicklung:

Dass die Realisierung des Projekts nicht voran kam und dass es zu schwerwiegenden Differenzen und zahlreichen Prozessen zwischen D./F. und B. kam, ist erwiesen (vgl. z.B. ergänzender Schriftsatz Bf 05.11.2019; BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015).

Auszug aus BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015, S.7,8:

„Nach dem aktuellen Ermittlungsstand des BFG ist dazu festzustellen, dass zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht einmal eine aufrechte Baugenehmigung zur Herstellung eines Rechenzentrums geschweige denn eine Betriebsanlagengenehmigung dafür vorliegt. Sogar die erteilte Baugenehmigung für Abbruch- und Sanierungsmaßnahmen der X. ist mit Ende 2016 ohne nennenswerte Ausführungshandlungen abgelaufen. Ob die Realisierung eines Rechenzentrums in den Y.-X. in irgendeiner Form gelingen kann, geht selbst aus heutiger Sicht über eine vage Spekulation nicht hinaus. Die Bf. befindet sich auf Grund der Realisierungshindernisse in notorischen Finanzierungsschwierigkeiten. Beispielsweise ist die Gesellschaft nicht in der Lage die bisher aufgelaufenen Mietzinse für die angemieteten X. von rund € 500.000 zu bezahlen und werden diese von der Vermieterin als uneinbringlich eingeschätzt.“

Zu den Zivil- und Strafprozessen wird auf die ausführliche Darstellung in BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018 (Pkt. 2.9 Prozesse), verwiesen. So klagte die ABC B. auf EUR 6,000.000 wegen einer Finanzierungszusage iHv EUR 2,000.000 und einer Finanzierungsgarantie iHv EUR 4,000.000. Diese Klage wurde vom HG Wien mit Urteil vom Datum, Gz. Zahl abgewiesen und u.a. die Feststellung getroffen:

„Die darin genannten Summen von EUR 2,000.000,-- und EUR 4,000.000,-- hat der Beklagte nach Unterfertigung tatsächlich an die Klägerin ausbezahlt.“

Dieses Urteil ist nicht rechtskräftig, da die ABC dagegen mit Schriftsatz vom 12.06.2023 Berufung einlegte; das Urteil wurde seinem gesamten Umfang nach angefochten.

Die Bf würde nach Angaben ihrer Vertreterin ebenfalls den Klagsweg beschreiten, könnte sich aber ein gerichtliches Vorgehen gegen B. finanziell nicht leisten (vgl. ergänzender Schriftsatz Bf vom 05.11.2019; Protokoll über die mündliche Senatsverhandlung vom 28.06.2023).

Zur Absetzung der Vertreterin der Bf als Geschäftsführerin und Einsetzung des Hr. M. als Geschäftsführer in allen Gesellschaften wird auf BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018 (Pkt. 2.9 Prozesse) und darüber hinaus auf die nachvollziehbaren Ausführungen der Bf im ergänzenden Schriftsatz vom 05.11.2019 verwiesen, wo diesbezüglich ausgeführt wird:

„Am 13.Oktober 2015 hat Dr. B. mich als GF abgesetzt und Hr. M. als GF in allen Gesellschaften eingesetzt. Am 27.10.2015 hat B. 100% der ABC P & E Anteile um € 1,00 mit der Hilfe von Hr. M. von der ABC Bet. gekauft. Mit 18.12.2015 wurde ich wieder GF in allen Unternehmen. Vom Verkauf der ABC P & E an B. hat die ABC Bet. erst am 26.01.2016 erfahren, da B. erst zu diesem Zeitpunkt das Firmenbuch davon in Kenntnis setzte.“

Daraufhin folgte eine Klage auf einstweilige Verfügung und Rückabwicklung am Datum von der ABC Bet. gegen B. (Zahl). In diesem Verfahren kam am Datum der Buchwertsachverständige Mag. N. zusammenfassend zum Ergebnis, dass der Substanzwert der ABC Planungs- und ErrichtungsGmbH zum 31.12.2015 EUR 1,265.193,75 beträgt. Der Ertragswert der Anteile der ABC Planungs- und ErrichtungsGmbH errechnet sich zum 27.10.2015 in einer Bandbreite zwischen EUR 14,5 Mio. und EUR 26,3 Mio. (Urteil HG Wien am Datum; Entscheidung durch das Oberlandesgericht Wien am Datum (Zahl). Mit 2019 wurde das Urteil rechtskräftig und sogleich eine Änderung im Stande der Gesellschafter an das Firmenbuch gerichtet. Die ABC BeteiligungsGmbH ist wieder rechtmäßig die 100% Gesellschafterin der ABC Planungs- und ErrichtungsGmbH.“

Zu den Strafverfahren wird auf BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, verwiesen sowie auf die Ausführungen der Bf im ergänzenden Schriftsatz vom 05.11.2019, wo die Vertreterin der Bf ausführt:

„Im März 2016 folgte eine schriftliche Stellungnahme von B. an die Staatsanwaltschaft, in der Hr. F. und ich beschuldigt werden u.a. die Unterschrift von B. gefälscht zu haben und der Vorhalt diverser Malversationen, ohne diese betiteln zu können. Es folgten Einvernahmen beim LKA aller beteiligten Parteien als auch die Beauftragung von Fr. Dr. U. als Sachverständige zur Thematik Unterschriftenüberprüfung. Ihr Gutachten kam zum Ergebnis, dass mit höchstmöglicher Signifikanz die Unterschriften des Beklagten (B.) bei den Finanzierungszusagen gegenüber der ABC als auch in einem anderen Verfahren (Zahl des LG Linz – Bürgschaft gegenüber der Bf.) echt sind. Am Datum folgt eine Anklageschrift durch die Staatsanwaltschaft Wien, in der B. als auch M. zur Last gelegt wird: die Vergehen der Verleumdung gemäß 297, das Vergehen der falschen Beweisaussage gemäß § 288 und das Vergehen der Untreue nach § 153 (Zahl). Hierauf folgten Hauptverhandlungen beim Landesgericht für Strafsachen Wien am ... und ist die nächste für 16.12.2019 angesetzt. Die Anklage wurde gegenüber B. und M. auf den § 156 ausgedehnt.

Das auf Basis der Anzeige B./M. gegenüber Hr. F. und Fr. D. geführte Ermittlungsverfahren des LKA wurde durch die Staatsanwaltschaft zur Gänze eingestellt.“

Zu ergänzen ist zu dieser Darstellung jedenfalls, dass das Strafverfahren gegen B./M. mit einem Freispruch endete. Vgl. dazu BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, S. 46:

„... erklärte die Bf, es stehe ihr kein Protokoll bzw. kein Urteil zur Verfügung. ... Dr. B. und M. seien von den angeklagten Vorwürfen freigesprochen worden, was im Wesentlichen damit begründet worden sei, dass zu allen Tatbeständen die „subjektive Tatseite“ (Vorsatz bzw. Wissentlichkeit) gefehlt habe.“

Übereinstimmend damit erklärte die Vertreterin der Bf in der mündlichen Senatsverhandlung am BFG (Protokoll über die mündliche Senatsverhandlung vom 28.06.2023):

„Das Strafverfahren ist nicht mehr anhängig; da wurden die Privatbeteiligten auf den Zivilrechtsweg verwiesen.“

Das entsprechende Schreiben des LG für Strafsachen Wien vom 13.08.2021 betreffend Strafsache gegen B., wonach die Privatbeteiligten nach § 366 Abs 1 StPO auf den Zivilrechtsweg verwiesen wurden, wurde vorgelegt.

Die Annahme der Abtretungsanbote durch F., die Abberufung M. und die Wiedereinsetzung D. in den drei Gesellschaften ist unstrittig (vgl. BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018; ergänzender Schriftsatz Bf 05.11.2019), ebenso wie die Übertragung der Geschäftsanteile an J. K. mit entsprechender Option zum Rückerwerb durch F. (vgl. Zeugenaussage F. Protokoll HV LGSt Wien Datum, Zahl). K. hat laut dieser Zeugenaussage des F. in Summe EUR 200.000 für die Geschäftsanteile ausgegeben. Die Anteile habe sie zur Absicherung ihrer Investition bekommen. Laut zit. Zeugenaussage F. *„mit einem Abtretungsangebot, dass ich es um EUR 35.000 pro Gesellschaft zurückkaufen kann. Das ist genau dasselbe, was der Dr. B. hat.“*

Die Fakturen F. an die Bf sind der Höhe nach unbestritten (vgl. NS Sb AP 12.03.2015) ebenso wie die Höhe der Rechnungen F. an die ABC und die DEF (vgl. BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, S. 8).

Dass Zahlungen nur in sehr untergeordnetem Ausmaß erfolgten sowie die fehlenden Eintreibungsmaßnahmen F. sind unstrittig (vgl. Bericht AP 22.01.2018, Tz.8; NS Sb AP 12.03.2015, Pkt.1; BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, S. 8) und wird auch von der Vertreterin der Bf bestätigt, wenn sie in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG von *„zizerweise bezahlten Rechnungen“* spricht (vgl. Protokoll über die mündliche Senatsverhandlung vom 28.06.2023). Dass kein schriftlicher Verjährungsverzicht oder andere geeignete Nachweise für einen Verjährungsverzicht seitens der Bf vorliegt, wurde im Verfahren der ABC von der Vertreterin der Bf ausdrücklich bestätigt (vgl. BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, S. 37) und ist auch im Fall der Bf gültig (vgl. Bericht AP 22.01.2018, Tz.8). Bei dem von der Vertreterin der Bf behaupteten mündlichen Verjährungsverzicht handelt es sich nach Auffassung des BFG um eine Schutzbehauptung, da kein ordentlicher Kaufmann im Geschäftsleben bei derartigen Summen mit einem mündlichen, nicht nachweisbaren Verjährungsverzicht einverstanden wäre.

Die Versteuerung F. nach vereinnahmten Entgelten ist unstrittig, ebenso die Versteuerung der Bf nach vereinbarten Entgelten.

Ad Bf.:

Entwicklung:

Die Errichtung der Bf. und deren gesellschaftsrechtliche Strukturen sind unstrittig und dem Auszug aus dem Firmenbuch zu entnehmen.

Was genau Inhalt der mündlichen Vereinbarung zwischen B. und F. war, kann nicht mehr festgestellt werden.

Zum Abtretungsanbot (Option) s.o.

Zu den Angaben B. vgl. BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, S. 23:

„Aus der Anklageschrift StA Wien 1234/56 Seite 5f ergibt sich, dass Dr. B. die Gesellschaftsanteile an der Muttergesellschaft entsprechend einer mündlichen Vereinbarung mit F. treuhändig verwalten sollte. Dies sei schriftlich mit dem (unten dargestellten) Abtretungsanbot fixiert worden. Dabei habe sich Dr. B. für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Angebotes jedweder Verfügung über den Geschäftsanteil ohne Zustimmung von F. zu enthalten (Verweis auf die Aussage des Dr. B. „In Wahrheit war ich sozusagen ein Mittelding zwischen Investor und Treuhänder“ etc.). ...“

Verwiesen wird auch auf die unklaren Ausführungen B. als Angeklagter vor dem StraflG Wien, z.B. Protokoll der HV Datum, Zahl, S. 7, wo er ausführt:

„Dann ist man auf die Idee gekommen, weil der Herr F. ziemlich vorbelastet durch seinen alten Konkurs war und dass man die Gesellschaften ganz einfach mir gibt, also Treuhandschaft, nur was vereinbart wurde mit einem Gewinnanteil. Also die Gesellschaft hat mir gehört. Es war keine Treuhandschaft. Es gibt auch keinen Treuhandvertrag. Das ist ganz einfach übertragen worden. Ich habe nur diese Rücknahmevereinbarungen unterschrieben, die eigentlich dazu da waren, wenn ich nichts investiere, dass es sich F. zurücknehmen kann beziehungsweise wenn ich sterbe. Dann wären die stillen Anteile, die drinnen sind, für meine Erben gewesen.“

Die Ausführungen F., der als Zeuge unter Wahrheitspflicht aussagte, es habe sich um eine Art von Treuhandschaft gehandelt, sind im Protokoll der HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S. 13,18,25, nachzulesen.

Die Ausführungen der Vertreterin der Bf, die als Zeugin unter Wahrheitspflicht stand, sind im Protokoll der HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S. 36, nachzulesen. So führt sie auf die Frage des Vorsitzenden, warum kein Treuhandvertrag abgeschlossen wurde, aus:

„Haben wir nicht gebraucht. Er hat nie bestritten, dass er nur Treuhänder ist. Er hat es auch nach 2013 noch selber geschrieben, dass er Treuhänder ist.“

Nach Ansicht BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, S. 74,75 (mit überzeugender Begründung), spricht vieles für eine Treuhandschaft:

„Ob tatsächlich eine Treuhandschaft existierte, lässt sich zwar nicht mit vollständiger Gewissheit klären, da hier die Argumentationslinie aller möglichen Beteiligten (F., Dr. B. und die Bf.) nicht konsequent, sondern voller Widersprüche ist. Nach Überzeugung des erkennenden Senates spricht allerdings vieles für eine Treuhandschaft ... Fest steht für den erkennenden Senat, dass F. über diese Option zumindest mittelbar über einen immanenten Einfluss auf das ganze Firmenkonstrukt verfügte, der weit über die Möglichkeiten eines unbeteiligten Dritten hinausging. Auch wenn F. nicht unmittelbar zivilrechtlicher 100%-Gesellschafter der

Muttergesellschaft war, so konnte er diese Stellung jederzeit durch Ausübung seiner Option erlangen. Damit war der Verfügungsspielraum des Dr. B. – jedenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – enorm eingeschränkt. F. hätte jede Entscheidung, die seinen Interessen entgegensteht, nach Ausübung der Option und Zahlung eines relativ geringen Betrages jederzeit rückgängig machen und seine eigene Entscheidung an ihre Stelle setzen können....“

In diesem Zusammenhang wird nochmals darauf verwiesen, dass es zum Abtretungsangebot des B. an F. (Option) keine Nebenabreden gegeben hat (siehe oben und BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, S. 47f.).

In freier Beweiswürdigung ist daher die Feststellung gerechtfertigt, dass die Vereinbarung zwischen B. und F. einer Treuhandenschaft nahe kommt.

Die Finanzierungszusagen und Garantien B. sind Gegenstand zahlreicher zivil- und strafrechtlicher Prozesse, welche zum Teil noch nicht abgeschlossen sind. Deshalb ist deren Höhe, ebenso wie die genaue Höhe der von B. geleisteten Investitionen, nicht feststellbar.

Laut Zeugenaussage F. (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 24), habe es Finanzierungszusagen und Garantien durch B. hinsichtlich zwei Gesellschaften, nämlich der Bf. (Bf) und der ABC gegeben, bei der Beteiligungsgesellschaft und der DEF hingegen nicht. Auf die Frage der Staatsanwältin, ob das heiße, abgesehen davon, dass B. die Gesellschaftsanteile aus seinem Geld bezahlt habe, dass er eigentlich keine Entscheidungsbefugnis gehabt habe ohne Zustimmung F., antwortete F. (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 25):

„Nein. Er hat diese € 220.000,-- bis 2008 investiert und in die ABC hat er dann cash € 378.000,-- investiert. ... Diese 1,5 Millionen Euro hat er ein Mal im Kreis gedreht, damit hat er seine eigenen Rechnungen bezahlt, aber die Leistungen hat er bis heute nicht erbracht...“

Laut F. hat es für die Bf. (Bf) Finanzierungszusagen von B. für ca EUR 1,400.000 gegeben (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 55). Er präzisiert diese Aussagen dahingehend (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 76), dass er folgende Aussage tätigt:

„... In der Bf. war vereinbart, dass er für den finanziellen Rahmen der Bf. sorgt, ich für den technischen Rahmen Sorge, und da hat er eine Finanzierungszusage im Umfang von ungefähr 1,6 Millionen Euro abgegeben. Davon hat er € 200.000,-- erfüllt und 1,4 Millionen Euro sind offen.“

Auf die Frage, ob die € 200.000,00 zusätzlich zu den € 280.000,00 waren, führt F. aus (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 76):

„Die waren in der Bf. drinnen ... Er hat € 200.000,-- bezahlt und die anderen beiden Projekte in Summe von 1,3 Millionen Euro sind nicht finanziert worden. Es ist immer nur auf Druck Geld

gekommen, aber dann waren schon wieder Gehälter fällig und laufende Kosten. Es ist nie das Geld gekommen, wenn es hätte kommen sollen.“

Weiters führt F. über Befragen der Erstverteidigerin aus (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 76):

„In Summe hat er in die Bf. € 500.000,-- investiert, € 380.000,-- in die ABC plus diese € 280.000,- - vor 2009...“

Daher ist die Feststellung gerechtfertigt und wird von F. selbst in seiner Zeugenaussage ausgeführt, dass B. in die Bf. zumindest EUR 500.000,00 investierte; die genaue Investitionssumme ist nicht feststellbar und Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen.

Die Bürgschaft B. für eine Lieferung von Citrix-Software der Fa. Q. an die Bf. iHv EUR 199.630,24 s.A., deren Zahlungspflicht durch die Bf. gerichtlich rechtskräftig festgestellt worden war, wurde eingeklagt und B. musste als Bürge und Zahler diesen Betrag leisten (Urteil HG Linz, Datum, Zahl). Die Einwendung B., die Bürgschaft sei eine Fälschung und nicht von ihm unterschrieben worden, wertete das Gericht auf Grund eines eingeholten Sachverständigengutachtens als Schutzbehauptung.

Die weitere Entwicklung der Gesellschaft ist unstrittig und dem Firmenbuch entnehmbar. Zur Übernahme der Gesellschaft durch J. K. und zur – kurzfristigen – Einsetzung L. M. als Geschäftsführer siehe oben.

Betriebsgegenstand:

Das Firmenprofil der Bf beruht auf deren eigenen Angaben.

Dass die Realisierung der Pläne bis dato nicht erfolgt ist, ist unstrittig. Umsätze mit Fremdfirmen wurden bis dato nicht generiert. So führt F. als Zeuge im Strafverfahren (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 73) auf die Frage, ob die Bf. operativ tätig gewesen sei, aus:

„Wir hatten über ein dreiviertel Jahr sogenannte Friendly Customers. Das sind Kunden, die aber noch keine Rechnung bekommen. Die Konten hätten sie jederzeit anfangen können zu verrechnen, wenn die wirtschaftlichen Voraussetzungen gegeben sind. Wenn die Internetleitung, die ein wesentlicher Teil davon ist, abgedreht wird, weil die Zahlungen nicht kommen, können Sie keinen Service verkaufen. ... Die Services waren weitgehend entwickelt und uns haben die Heizplatten gefehlt, dass wir es ordentlich ausrollen hätten können. Es war einfach der finanzielle Polster nicht da, dass wir für zwei oder drei Monate die laufenden Kosten abgedeckt haben. Wenn man dem Dr. B. in den Hintern getreten hat, dann hat er wieder die Zahlungen geleistet, die vereinbart waren, aber immer um Wochen und Monate zu spät. Das ist mehr dann in Gehältern aufgegangen als in irgendwelchen Investitionen und daran ist es gescheitert schlussendlich.“

Die Frage, ob Kunden zu irgendeinem Zeitpunkt ein System zur Benutzung überlassen bekommen hätten, das funktioniert und das sie auch bezahlt hätten, beantwortete F. mit „Nein.“ (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 74)

Umsätze:

Dass Umsätze lediglich durch Mieteinkünfte und Dienstleistungen innerhalb des Firmengeflechts erzielt wurden, wurde im Bericht der zweiten AP vom 22.01.2018 unbestritten festgestellt. Die Geschäftspraktiken iZm der GHI des B. wurden in einer schriftlichen Stellungnahme im Rahmen der zweiten AP so dargestellt (Bericht AP 22.01.2018 Tz. 7).

Dass B. daran schuld sei, dass kein finanzieller Polster da gewesen sei, wird von F. in seiner Zeugenaussage im Strafprozess ausgesagt (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 73), während laut Aussage des B. (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 15) dies die Schuld von F. und D. gewesen sei.

Auch die weiteren dargestellten Aussagen B. beruhen auf dessen Ausführungen im erwähnten Strafprozess (vgl. Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 19, 24, 34).

Dass B. seine Finanzierungszusagen nicht eingehalten habe und dadurch ausschließlich schuld daran sei, dass die Forderungen F. mangels finanzieller Mittel nicht beglichen werden könnten, wird von D. etwa in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG (vgl. Protokoll über die mündliche Senatsverhandlung vom 28.06.2023) oder in ihrer Stellungnahme vom 05.11.2019 ausgeführt.

Dass in absehbarer Zukunft die Pläne nicht realisierbar sind und es äußerst unwahrscheinlich erscheint, dass sie jemals realisiert werden, ist schon auf Grund der wirtschaftlichen und finanziellen Entwicklung der Firmen sowie der andauernden gerichtlichen Auseinandersetzungen evident; betreffend die finanziellen Schwierigkeiten wird z.B. darauf hingewiesen, dass der Konkurs der Bf mangels Kostendeckung aufgehoben wurde sowie auf die wiederholte Hinweises der Vertreterin der Bf, dass diese keine finanziellen Mittel habe z.B. in der mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG oder im ergänzenden Schriftsatz vom 05.11.2019. Auch auf die massiven Probleme iZm den Bewilligungen in den X. wird in diesem Zusammenhang verwiesen. So sagt F. als Zeuge im Strafverfahren (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 19) aus:

„Er (Anm.: B.) ist Gesellschafter und das ist genau das Problem. Das war 2016. Er ist bis heute noch Gesellschafter in der ABC und genau das ist unser Problem. Das letzte Investorengespräch vermittelt vom Masseverwalter der Bf. hat es 2018 gegeben. Jeder sagt solange der Dr. B. drinnen sitzt als Gesellschafter und wir keine Gesellschaftsanteile kaufen können, kann es nicht umgesetzt werden.“

Laut Bericht der AP vom 22.01.2018 kam das Vorhaben, die X. zu einem Rechenzentrum umzubauen, überhaupt nicht voran. Seitens der Stadt Wien gebe es keine Bestrebungen, Umwidmungen im Flächenwidmungsplan betreffend die Flächen um die X. vorzunehmen. Ebenso seien erhebliche Schwierigkeiten bei der Erlangung einer gewerberechtlichen Betriebsanlagengenehmigung zu erwarten. Die Planung des Projektes dauere anscheinend bis zum heutigen Tag an. Es liege weder eine aufrechte Baugenehmigung noch zur Herstellung eines Rechenzentrums noch eine Betriebsanlagengenehmigung dafür vor. Die erteilte Baugenehmigung für Abbruch- und Sanierungsmaßnahmen der X. sei abgelaufen. Eine Grundbenutzungsbewilligung beim Donaukanal sei ebenfalls 2015 abgelaufen. Ein funktionierendes Rechenzentrum konnte vom Prüfer auch am Sitz der Bf nicht vorgefunden werden (Bericht AP Tz. 6).

Auf die gesellschaftlichen und politischen Zwickigkeiten rund um das geplante Projekt und die entsprechenden Berichte in den Medien wird hingewiesen (vgl. z.B. <https://Zeitung>) oder „Zeitung“ vom 15.02.2016:

„Planungsphase dauert schon 14 Jahre: Datenfirma hat Start auf unbestimmte Zeit verschoben. Jahrelanger Stillstand bei den X. im Y.: Für die gesamte Nutzfläche der beiden X. gibt es seit Februar 2002 einen unbefristeten Mietvertrag mit der Firma ABC ... Die Relikte aus dem Zeitspanne sind im Eigentum des Bundes.

Die Firma ABC will hier ein Hochsicherheitsdatencenter mit rund 5.000 Servern errichten und betreiben. Eine Unternehmenssprecherin bestätigt, dass das Projekt noch immer in der Planungsphase ist und alle Behördenauflagen eingeholt werden. Deswegen ist der Projektstart auf unbestimmte Zeit verschoben.“

Wenn die Vertreterin der Bf wiederholt darauf verweist, dass die Bf. nicht an die X. gebunden sei, sondern überall tätig werden könnte, so wird dies zwar von F. in seiner Zeugenaussage bestätigt, wenn er über Befragen des PBV ausführt, die Bf. sei vom X. Projekt losgelöst gewesen und hätte auch in der Sitz bis zur Errichtung des X. Projekts betrieben werden können, an anderer Stelle aber wieder relativiert, wenn er auf die Frage, welchen Sinn es gehabt hätte, an dem Projekt X. festzuhalten, wenn man für das Datencenter auch ein anderes Gebäude bauen könnte, ausführt (Protokoll HV Datum, StrafLG Wien, Zahl, S 79):

„Der X. ... hat eine entsprechende Qualität. ... Wir haben vor zwei Jahren einen Lotto Sechser gemacht ... Das ist ein idealer Standort. ...“

Fest steht jedenfalls, dass weder am geplanten Standort noch an einem anderen bis dato ein Datencenter betrieben wird.

Sonstiges:

Der Konkurs der Bf ist aktenkundig.

Die Versteuerung der Bf nach vereinbarten Entgelten und das abweichende Wirtschaftsjahr sind unstrittig.

Ad Leistungsbeziehung der Bf mit F.:

Allgemeines:

Dass F. über die dargelegten persönlichen Verbindungen und wirtschaftlichen Vereinbarungen (Option; mündlich abgeschlossene Vereinbarungen mit B., Lebensgefährtin von D., zwei gemeinsame Kinder) maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen und dessen operative Geschäfte hatte, ist evident.

Dass anfänglich ein Vertrauensverhältnis zu B. bestand, wird von diesem selbst bestätigt. So führt er als Auskunftsperson iRd ersten AP in der Aussage vom 19.11.2014 u.a. an:

„Wie schon erwähnt, Frau D. und Herr F. haben Gestaltungsfreiheit. Ich habe die ausgestellten Rechnungen von Herrn F. an die Firmen nicht gesehen und nicht unterzeichnet. ... Herr F. hat seit 1999 zu einem hohen Prozentsatz seine Arbeitszeit für die Projekte aufgewandt. Herr F. managt und bringt seine Leistung. Ich bringe neben meiner Leistung das Geld. Es ist vereinbart, dass Herr F. beim Verkauf des Projektes einen zusätzlichen Anteil am Erfolg erhält. Dazu ist nichts konkretes (schriftlich) vereinbart. Es geschieht alles auf Treu und Glaube ...“

Als Angeklagter führt B. zur Frage über Bedingungen iZm den Optionen aus (Protokoll über die HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S 39):

„Ja, das war ausgemacht. Wir waren befreundet. Zu dem Zeitpunkt 2009 haben wir schon fast zehn Jahre Schulter an Schulter um das Projekt gekämpft. Wir haben eine Freundschaft gehabt, das praktisch alles krachen gegangen ist, zerstört wurde und das Verhalten vom Herrn F. und der Frau D., sonst hätte ich das nie gemacht.

Staatsanwalt: Diese Freundschaft erklärt, dass Sie das nicht schriftlich aufgenommen haben?

Erstangeklagter: Ja, das war mündlich vereinbart.

Staatsanwalt: Da steht Aussage gegen Aussage?

Erstangeklagter: Meinem Notar, der das damals auch niedergeschrieben hat, ist das auch seltsam vorgekommen und ich habe gesagt, „nein, mach das, das ist die beste Lösung“. Es gibt sogar ein Fax von mir, das ich ihm damals als Erklärung geschrieben habe. Wir wollten uns gegenseitig nichts wegnehmen. Die haben gewusst, dass sie mich brauchen wie ein Stück Brot, sonst wäre das krachen gegangen. Ich habe die Firma immer wieder gerettet, schon ganz am Anfang, 2002. Der Mietvertrag wäre ohne mein Geld nicht zustande gekommen. Die zwei haben die ganzen Jahre gar nicht so schlecht gelebt.

Staatsanwalt: Wäre so eine Vereinbarung nicht zustande gekommen, wenn Sie einfach diese beiden Bedingungen aufgenommen hätten?

Erstangeklagter: Ja, das hätten wir schon machen. Jetzt im Nachhinein weiß ich, dass es ein

schwerer Fehler war, es nicht zu machen.

Staatsanwalt: In dem Moment, als Sie die Anteile an der Tochtergesellschaft erwerben, war Ihnen damals klar, ist Ihnen heute klar, dass damit die ABC eigentlich nichts mehr hat?

Erstangeklagter: Richtig. Die jetzigen Besitzer haben nichts dazu getan, dass sie etwas hätte. Wenn sie etwas hätte, dann ist das mein Verdienst. Ich bin der Einzige, der wirklich, - gut gearbeitet haben die anderen auch, aber ziemlich erfolglos, - aber ich habe immer eine ganze Liste von Bewilligungen gibt es, die haben wir erwirkt. Ich habe viel Geld ausgegeben. Es ist auch viel erreicht worden. Ich habe auch die Firmen so weit am Leben gehalten, dass sie nicht in Konkurs gegangen sind. Man sieht es ja. Sobald ich aus dem Spiel draußen war, sind die ersten Konkursanträge gekommen.“

Das anfänglich freundschaftliche Verhältnis zwischen den Beteiligten wandelte sich ins Gegenteil, was in der Anklageschrift der StaWien gegen B. und M. (Zahl, S. 5,6) wie folgt beschrieben wird:

„Im Laufe der Zeit verschlechterte sich das Verhältnis zwischen den Beteiligten. E. F. und C. D. warfen A. B. vor, bereits bezahlte Planungsleistungen und angekündigte Investitionen nicht zu erbringen und dadurch das Projekt zum Scheitern zu bringen. B. hingegen warf F. und D. Misswirtschaft vor. Im Jahr 2015 wandte er sich daher an den ihm bekannten L. M., um mehr Einblick in die Geschäftsführungstätigkeit zu erhalten. Dies führte zu weiteren Spannungen zwischen den Beteiligten.

A. B. wollte zu diesem Zeitpunkt bereits keine weiteren Investitionen mehr tätigen und aus dem Projekt aussteigen....“

Die Bezeichnungen F. sind z.B. seiner Zeugenaussage vor dem StraflG (vgl. Protokoll HV vom Datum, StraflG Wien, Zahl) entnommen.

Dass D. für die kaufmännischen und buchhalterischen Belange zuständig war, hat sie selbst z.B. als Zeugin vor dem StraflG ausgesagt (vgl. Protokoll HV vom Datum, StraflG Wien, Zahl, S 35):

„Ich bin als Geschäftsführerin für den ganzen administratorischen Teil zuständig ... Beginnend mit 2001 bis zu dem Zeitpunkt, wo ich abberaumt wurde, ich habe es erfahren am 19.Oktober und den Notariatsakt habe ich wieder bekommen am 18.12.2015 bis jetzt.“

Dies wurde auch von F. bestätigt (z.B. Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S. 7).

Vom Kurzzeitgeschäftsführer *** wird F. u.a. als de facto Geschäftsführer ... für den operativen Bereich bezeichnet. Vgl. dazu Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S. 68,70,71:

„Der Herr F. war de facto auch Geschäftsführer. Es ist zwar im Firmenbuch nicht drinnen, aber es wurde auch im Finanzverfahren festgestellt, dass der Herr F. auch de facto Geschäftsführer der ABC und der anderen beiden Firmen war. Seine Lebensgefährtin, die Frau D., hat ihn verbal

ermächtigt, Verhandlungen zu führen. Das müsste das Konstrukt gewesen sein. Es ist so, dass die Vereinbarungen zwischen F. und D. alle nur mündlich waren und nie nachvollziehbar waren.

...

Der Herr F. war das Mastermind hinter der ganzen Geschichte. So eine Stellung gibt es rechtlich nicht. Der Herr F. war offiziell Konsulent in der Bf. und der ABC. Das war sein offizieller Status. In Wirklichkeit war er de facto Geschäftsführer und zwar für den operativen Bereich, kaufmännisch hat es die Frau D. gemacht und ich habe das so hingenommen... Beisitzender Richter: Welche gesellschaftliche Rolle hatte der Herr B.?

Zweitangeklagter: Er war für mich der Investor und Entwickler der bautechnischen Angelegenheit.

Beisitzender Richter: Und gesellschaftsrechtlich?

Zweitangeklagter: Er war für mich der Eigentümer aller Firmen. Es ist auch im Firmenbuch so gestanden. Mutter, DEF und Bf.. Von der ABC natürlich indirekt.

Beisitzender Richter: Hat er gewusst, dass der F. der faktische Geschäftsführer ist?

Zweitangeklagter: Ja.

Beisitzender Richter: War es ihm recht oder unrecht?

Zweitangeklagter: Ja, schon, weil er hat an das Projekt geglaubt.

Beisitzender Richter: War er mit F. zufrieden?

Zweitangeklagter: Bis 2015, ja. Ich habe bis zu diesem Zeitpunkt nicht an der Expertise und an den Fähigkeiten vom Herrn F. gezweifelt.

Beisitzender Richter: Haben Sie von einer Besprechung berichtet, wo die beiden und vor allem der Herr F., den Herrn B. beschimpft?

Zweitangeklagter: Das war im Juni 2015.

Beisitzender Richter: Das ist der faktische Geschäftsführer mit einem Konsulentenvertrag. Das ist ungewöhnlich.“

Leistungen für die Bf:

Die weiteren Ausführungen zur Tätigkeit F. sind unstrittig. Dass er auf Grund seiner beschriebenen Stellung umfassenden Einblick in alle operativen Geschäfte des Unternehmens hatte, ist denklogisch, ebenso wie die Tatsache, dass ihm genau bekannt war, ob und wann die Projekte realisiert werden können. Auch mit der finanziellen Situation der Bf war er bestens vertraut. Es war ihm daher klar, dass seine Leistungen nicht bezahlt werden können.

Dass von vornherein nicht ernsthaft beabsichtigt war, die Leistungen nach Rechnungseingang zu begleichen, ergibt sich aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf iRd ersten Bp. Dort wird ausgeführt (Frage und Antwort Liste vom 17.09.2014):

„Herr F. ist mit der vollständigen Bezahlung bei Realisierung des Projektes einverstanden und bekommt laufend monatliche Teilbeträge überwiesen. Da er Einblick in die Unternehmen hat, ist es für ihn auch ersichtlich, dass er bei Realisierung die offenen Positionen problemlos bezahlt

bekommt. Daher ist er auch mit dieser Verfahrensweise einverstanden. ...

Wie schon erwähnt, ist Herr F., auch im eigenen Interesse – wegen der schnelleren Umsetzung der Projekte – mit der vollständigen Bezahlung erst bei Realisierung des Projektes einverstanden,“

Die Erhöhung des Stammkapitals ist unstrittig und dem Firmenbuch zu entnehmen. Dass die offenen Forderungen F. oder zumindest ein Teil davon damit nicht abgedeckt wurde, ist unstrittig.

Dass F. zahlreiche Leistungen erbrachte, wird von ihm selbst vorgebracht und von D. und B. bestätigt. Mangels Vorlage geeigneter Dokumentationen kann der Leistungsinhalt nicht mehr genau festgestellt werden.

Da den Beteiligten an dieser Geschäftsbeziehung – der Bf, vertreten durch D. einerseits und F. andererseits – klar war, dass für die erbrachten Leistungen kein Entgelt entrichtet wird, weil einerseits die finanziellen Mittel fehlten und andererseits die Bezahlung erst bei allfälliger Projektrealisierung vereinbart war, ist die Feststellung gerechtfertigt, dass nicht vereinbart war, ein bestimmtes Entgelt bei Leistungserbringung zu bezahlen.

Wie hoch dieses Entgelt im Falle der Projektrealisierung sein sollte, war nicht genau vereinbart. Es sollte darauf ankommen, wie hoch der Gewinn aus dem Projekt sein sollte.

Dass die Projektverwirklichung in weite Ferne gerückt ist und derzeit unrealistisch erscheint, wurde bereits dargestellt. Auf den Konkurs der Bf, die finanzielle Schieflage und den in erster Instanz verlorenen Prozess der ABC gegen B. auf Zahlung von EUR 6,000.000 s.A. sowie darauf, dass die Bf zwar laut Aussage D. beabsichtige, ebenfalls im Wege von Klagen gegen B. vorzugehen, dies sich auf Grund finanzieller Mittel jedoch nicht leisten könne, wird hingewiesen.

Ob das geplante Vorhaben jemals verwirklicht wird, erscheint aus den dargestellten Gründen äußerst unwahrscheinlich.

Rechnungen, Höhe, Bezahlung:

Die Rechnungen von F. wurden iRd AP kontrolliert und sind dem Grunde und der Höhe nach unstrittig.

Auch dass die Bezahlung nur in äußerst untergeordnetem Ausmaß erfolgte, ist dem Grunde und der Höhe nach unstrittig. Die Ausführungen der AP, es handle sich dabei meist um runde Beträge, ohne irgend einen Bezug zu einer bestimmten, konkret bezeichneten Rechnungen, blieben unwidersprochen. Dass die Bezahlung nur „zizerweise“ erfolgte, wurde von der Vertreterin der Bf in der mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG ausgeführt (s. Protokoll über die mündliche Senatsverhandlung vom 28.06.2023). Auch von F. wurde dies in seiner

gerichtlichen Zeugenaussage (Protokoll HV Datum, StraflG Wien, Zahl, S. 54, bestätigt, wenn er zum Thema Honorarnoten u.a. ausführt:

„Es sind bei uns seit fünf Jahren keine Honorarnoten mehr bezahlt worden oder immer nur teilweise bezahlt worden.“

Auf die Frage des Vorsitzenden, ob es richtig sei, dass F. Honorarnoten in dieser Höhe gelegt habe, führt F. aus (ebenda S. 55):

„Ja, teilweise sind sie bezahlt worden und der Großteil ist nicht bezahlt worden...Weil keine liquiden Mitteln da waren.“

Die wiederholt vorgetragene Verantwortung der Bf, die Bezahlung hätte ausschließlich wegen der nicht getätigten Investitionen B. nicht erfolgen können – vgl. z.B. Ergänzende Stellungnahme Bf vom 05.11.2019:

„Die Bf. ... hat nie Leistungen beauftragt ohne dass im Gegenzuge eine Finanzierung vorgelegen ist. Die Leistungen von Hrn. F. wurden erbracht, unter der Voraussetzung, dass diese durch die Investitionszusagen von Dr. B. auch bezahlt werden. Das wäre auch so passiert. Nur wie wir seit Datum nun wissen, wollte Dr. B. ganz einfach seinen Investitionsverpflichtungen nicht nachkommen. Sobald Dr. B. seinen Finanzierungszusagen nachkommt, könnten alle Rechnungen beglichen werden. ... Selbst heute noch könnten alle Rechnungen mit den Finanzierungszusagen von Dr. B. abgedeckt werden. Er muss nur seine eingegangene Verpflichtung erfüllen.“

– ist aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar.

Auf das Vorbringen der Bf (Frage und Antwort Liste vom 17.09.2014 siehe oben), wonach F. mit einer vollständigen Bezahlung bei Realisierung des Projekts einverstanden ist, wird verwiesen. Weiters wird auf die Ausführungen des BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, S. 42 f. zum Thema „Zahlungsabsicht der Bf“ verwiesen, welche auf vorliegenden Sachverhalt ident anwendbar sind:

„Die Bf. wies wiederholt darauf hin, in Bezug auf die strittigen Rechnungen habe es nie an der Zahlungsabsicht gemangelt.

2013 sei von Dr. B. eine schriftliche Finanzierungszusage für EUR 4 Mio. sowie für EUR 2 Mio. abgegeben worden, worauf immer hingewiesen worden sei. Die Bf. legte mit Schriftsatz vom 12. März 2020 Kopien dieser beiden Finanzierungszusagen vor. ...

In der Hauptverhandlung vom Datum (...) gab F. an, es seien seit fünf Jahren keine Honorarnoten mehr bezahlt worden oder immer nur teilweise bezahlt worden. Die Schuld daran suchte er bei der Nichteinhaltung der Finanzierungszusagen durch Dr. B.. Die Bf. habe keine liquiden Mittel gehabt.

Die Geschäftsführerin betonte dazu in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, mündliche Finanzierungszusagen hätten bereits vorher bestanden. Die Verschriftlichung der Finanzierungszusage sei 2013 notwendig geworden, weil Dr. B. die vorher

erteilten mündlichen Finanzierungszusagen nicht eingehalten habe. Er habe aber Zahlungen geleistet (z.B. Darlehen 2009 über EUR 282.320).

Auch im Schlussplädoyer wies D. darauf hin, dass das Engagement Dr. B. auf monatelange, wenn nicht sogar jahrelange Bemühungen um einen Einstieg als Investor zurückgehen. Er und sein Partner V. hätten mehrfach schriftlich ihre Investitionsbereitschaft bekundet. ...

Ab dem Einstieg Dr. B. habe es Finanzierungszusagen von ihm gegeben. Nachdem die mündlich vereinbarten Investitionen nicht eingehalten und immer weiter hinausgeschoben worden seien, habe sie den Druck erhöht, was schlussendlich zu den schriftlichen Garantien geführt habe. ... Nach der Vorhaltung, dass die Finanzierung durch Dr. B. in den Jahren 2009 bis 2011 über die verschriftlichte stille Beteiligung an der Muttergesellschaft erfolgte, und auf die Frage, wo daneben noch Platz für eine mündliche Finanzierungszusage gewesen sei, gab die Bf. an, diese seien weitere Zusagen für die Bezahlung anderer Rechnungen gewesen. Konkrete Angaben machte die Bf. nicht.

Dazu darf darauf hingewiesen werden, dass das FA schon in der BVE betonte, dass die Forderungen F. auch dann nicht beglichen worden seien, als die Bf. aufgrund der Kapitalerhöhung und der damit verbundenen Einzahlung von Stammkapital durch die Muttergesellschaft (Ende 2009 bis Ende 2011) über erhebliche liquide Mittel verfügt habe. Das FA schloss aus dem Umstand, dass sich die Vertragspartner mit der Bezahlung erst bei Projektverwirklichung einverstanden erklärt hätten und aus der im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht üblichen Gestaltung der Geschäftsbeziehungen (über einen langjährigen Zeitraum fehlende Vereinbarungen über Stundung, Verzinsung, Verzichtserklärung und fehlende Eintreibungsmaßnahmen, Forderungen zivilrechtlich bereits verjährt), dass zunächst nur Akontozahlungen in der geleisteten Höhe vereinbart worden seien. Diese stellten das vereinbarte Entgelt dar, für das die Steuer im Zeitpunkt der Vereinnahmung geschuldet wird. Diese Steuerbeträge könnten beim Leistungsempfänger als Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Bestimmungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 in Abzug gebracht werden. Folglich entstehe nur für jene Teile der Entgelte, die F. vereinnahmt hat („Akonto-Zahlungen“), die Steuerschuld mit Vereinnahmung und könnten seitens der Bf. nur diese Steuerbeträge als Vorsteuern geltend gemacht werden. Das FA ließ aber auch in der BVE keinen diesbezüglichen Vorsteuerabzug zu.“

Unstrittig ist auch, dass B. in die Bf. zumindest EUR 500.000,00 investierte und für eine Lieferung von Citrix-Software an die Bf. iHv ca. EUR 200.000,00 als Bürge und Zahler in Anspruch genommen wurde (s.o.). Ob darüber hinaus Investitionen von B. getätigt wurden, ist nicht feststellbar.

Die Ausführungen über die Kapitalerhöhung gelten auch für die Bf..

Laut Aussage von B. wurde die Geschäftsbeziehung mit F. im Zusammenwirken von D. und F. in der Absicht, hohe Mehrwertsteuerguthaben zu lukrieren, bewusst auf die beschriebene Art und Weise geführt.

B. führt als Angeklagter diesbezüglich aus (Protokoll HV Datum, StrafLG Wien, Zahl, S 24):
„Die Firmen haben sich nur über ein Mehrwertsteuerrad finanziert. Das ist nachgewiesen.“

Auf S 35 ebenda führt B. aus:

„Weil nach dem Ganzen diese Mehrwertsteuergeschichte, bei der Steuerprüfung was aufgekommen ist, absurde Honorare von F. an die Firmengruppe, die die Frau D. toleriert und gefördert hat.“

Auf S 42 ebenda führt B. aus:

„Ich glaube, Jänner 2015, da war meine erste Einvernahme. Ich habe meine Steuerprüfung 2014 gehabt und die von der Firmengruppe war 2015. Da hat mich die Frau ..., das war die Ermittlerin, mit Sachen konfrontiert, wo mir die Grausbirn aufgestiegen sind. Also Rechnungen vom Herrn F. in einem Zeitraum von eineinhalb Jahren mit Euro 1,6 Millionen. Der Herr F. als Freiberufler, natürlich Einnahmen- und Ausgabenrechner und die Firma Bilanzierer. Da gibt es ein schönes Mehrwertsteuerspiel, das wollte die Finanzbehörde nicht mehr mitmachen ...“.

Ähnliche Aussagen werden auch vom Angeklagten M. (ebenda) getätigt.

Schließlich ist auf die Ausführungen BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015 zu den Rechnungen F. (identer SV) zu verweisen:

„Die von F. ausgestellten Rechnungen haben daher überhaupt keine umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand gehabt: Es wurde von ihm weder die vereinbarte Leistung (Realisierung des Immobilienprojektes), für welche ihm das Entgelt zugesagt wurde, erbracht noch wurde von der Bf. für diese Leistung ein Entgelt an F. bezahlt. Die Beteiligten (die Bf. vertreten durch die Geschäftsführerin D. und den faktischen Machthaber Dr. B. sowie der selbständige Projektmanager F.) haben sich lediglich das Geld aus dem rechtswidrig vorgenommenen Vorsteuerabzug auf Grund der von F. ausgestellten Rechnungen aufgeteilt. Unter diesem Blickwinkel werden die unangemessen hohen Pauschalentgelte in den ausgestellten Rechnungen schließlich verständlich und erklärbar.“

Die gegen dieses Erkenntnis eingebrachte Revision wurde mit Erkenntnis VwGH 27.06.2017, Ra 2017/13/0026, zurückgewiesen.

Das BFG schließt sich aus diesen Gründen insgesamt den Ausführungen in der BVE des FA vom 08.06.2015 an, wo ausgeführt wird (S. 11):

„Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes wird von der AP der Schluss gezogen, dass die Geschäftsgebarung und der damit verbundene Vorsteuerüberhang für die Firmen nur auf Grund der persönlichen Einflussmöglichkeit von Herrn F. auf die Gesellschaften und den dahinter stehenden Personen erfolgt ist. Die ziffernmäßig enorm hohen fakturierten Eingangsrechnungen bei den Firmen führen zwangsläufig zu einem Vorsteuerüberhang, während Herr F. aufgrund seiner Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich der Bezahlung mit den

*verbundenen Firmen nur einen Bruchteil an Umsatzsteuer an das FA abführt.
Die Dispositions- und Einflussmöglichkeit von Hrn. F. auf die Firma Bf. ... gilt als gegeben,
unterstrichen von der privaten Beziehung zur Geschäftsführerin ...“*

Wirtschaftlich betrachtet stellen die unregelmäßigen Banküberweisungen an F. in vergleichsweise geringer Höhe gar keine Teilzahlungen auf ein vereinbartes Pauschalentgelt für bestimmte Einzelleistungen dar, sondern bezwecken lediglich die Aufteilung des durch diese Vorgangsweise lukrierten Vorsteuerguthabens. Damit profitierten beide Beteiligte in gleicher Weise und finanzierten ihren durch den langjährig ausgebliebenen Projekterfolg aufgetretenen Geldbedarf auf Kosten des Fiskus. Deshalb dachte die Bf überhaupt nicht daran, bei den Geldüberweisungen an F. auf den Bankbelegen und bei der Verbuchung einen Bezug zur Bezahlung einer bestimmten Honorarnote herzustellen. Die Überweisungen enthielten keine Zweckwidmung zur Tilgung einer bestimmten Rechnung, wie dies aus Nachweisgründen fremdüblich ist.

Keine schriftlichen Verträge, keine Nachweise über die Leistungsvereinbarung, keine Eintreibungsmaßnahmen, kein Verjährungsverzicht:

Dass keine schriftlichen Verträge über diese Leistungen (Umfang, Inhalt, Honorar, Zeithorizont) existieren, wurde in den erwähnten BFG Erkenntnissen festgestellt und von der Bf bestätigt (vgl. z.B. Frageliste 17.09.2014 erste AP):

„Herr F. hat keine schriftlichen Verträge mit der Bf. ...“

Zum Thema Werkvertrag und andere Beweismittel zum Nachweis des Inhalts der Leistungsvereinbarung bzw Leistungsbeschreibung wird auf den Bericht der zweiten AP vom 22.01.2018 über das Ergebnis der AP verwiesen, wo in Tz 8 ausgeführt wird:

„Eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende quantifizierbare und nachvollziehbare Aufschreibung der verrichteten Tätigkeiten einer jeder einzelnen ausgestellten Rechnung ist jedoch nicht erfolgt. Die Anforderung an F. nach einer detaillierten Stundenaufstellung mit genauer Tätigkeitsdefinition ist lt. Aussage auf eine Fragebeantwortung „so gut wie unmöglich, denn bei einem Visionär – wie es auch F. ist – dreht sich der gesamte Tagesablauf um die verschiedenen Projekte, die er betreut...“

Eine hinreichende Leistungsbeschreibung und Dokumentation zur Feststellung und zum Nachweis der tatsächlich von F. erbrachten Tätigkeiten wurde von der Bf. nicht oder nur mangelhaft erbracht. Es handelt sich nur um allgemeine Erklärungen zu angeblich erbrachten Leistungen und die Vorlage eines Fotos von F., das ihn in seinem Büro umgeben von vielen gestapelten Ordnern und Utensilien zeigt. Eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende quantifizierbare und nachvollziehbare Aufschreibung der verrichteten Tätigkeiten ist aber nicht erfolgt.

Über eine Vereinbarung einer werkvertraglichen Leistung zwischen F. und der Bf. gibt es keinen schriftlichen Vertrag, zumindest wurde trotz Aufforderung zur Vorlage aller relevanten

Unterlagen kein Werkvertrag vorgelegt. Auch sonst wurden keine Beweismittel zum Nachweis des Inhaltes einer solchen Leistungsvereinbarung vorgelegt. Es wurde auch kein Stundensatz für einzelne Leistungen, die F. für die Bf. erbrachte, vereinbart. Eine Vereinbarung von Pauschalentgelten für bestimmte Leistungen, wie sie F. dann in den Rechnungen der Bf. verrechnet hat, bestand auch nicht. Es konnten keine Nachweise dazu vorgelegt werden.“

Auch im Rechtsmittelverfahren wurden keinerlei derartige Nachweise vorgelegt.

Die Rechnungen mit dem Vermerk „14 Tagen netto Kasse“ sind aktenkundig. Dass keine Eintreibungsmaßnahmen erfolgten, wurde schon in den Berichten der AP sowie in den beiden erwähnten Entscheidungen des BFG festgestellt und blieb unbestritten, ebenso wie die Tatsache, dass kein schriftlicher Verjährungsverzicht seitens der Bf vorgelegt werden konnte. Vgl. dazu den Ausführungen BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018, S. 38, denen sich der erkennende Senat vollinhaltlich anschließt:

„Abschließend kam die BVE zum Schluss, zwischen fremden Dritten wären jedenfalls schriftliche Vereinbarungen getroffen worden (Entgelt bzw. Stundensatz, Zahlungsmodalitäten etc.) und andererseits im Falle der Nichtbezahlung Vereinbarungen über die Stundung und Verzinsung getroffen worden. Gegebenenfalls hätte es eine (wohl Verjährungs)Verzichtserklärung gegeben. Das FA verwies auf die dreijährige Verjährungsbestimmung des § 1486 Z 1 ABGB und die Tatsache, dass es schon allein deshalb eindeutig den Erfahrungen des täglichen Lebens und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut widerspricht, die Eintreibung von Forderungen zu unterlassen. Ohne gegen Denkgesetze zu verstoßen, könne die Behörde deshalb davon ausgehen, dass die ungewöhnliche Gestaltung der Geschäftsbeziehungen gesetzt wurde, um die österreichischen Behörden hinsichtlich des wahren beabsichtigten Zweckes zu täuschen, nämlich der Absicht ein Vorsteuerguthaben zu erzielen in dem Wissen, dass der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bei einem Unternehmer, der die Steuer für seine Leistungen nach den vereinnahmten Entgelten berechnet, erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung (folglich erst bei Realisierung des Projektes, einer Bedingung die auch nicht eintreten kann) gegeben ist. In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 19. Dezember 2016 (siehe auch BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015 brachte die Bf. vor, D. habe als Geschäftsführerin einen mündlichen Verjährungsverzicht gegenüber F. abgegeben. Einen schriftlichen oder anderen geeigneten Nachweis dafür habe sie aber nicht.“

Das Vorbringen, die Geschäftsführerin habe einen mündlichen Verjährungsverzicht gegenüber F. abgegeben, verblieb auf der Behauptungsebene und wird vom BFG als Schutzbehauptung gewertet, da im ordentlichen Geschäftsleben derart wesentliche Erklärungen schon aus Nachweisgründen jedenfalls schriftlich erstellt werden.

Angehörigenjudikatur, Fremdvergleich:

Die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss den von der Judikatur entwickelten Anforderungen genügen (z.B. VwGH 18.03.2004, 2003/15/0049; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118). Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind in besonderem Maße zu prüfen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Tz 158 ff). Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (vgl. VwGH 27.04.2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

Die zu diesem Themenkomplex entwickelte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs wird in Folge kurz als „*Angehörigenjudikatur*“ bezeichnet (vgl. VwGH 26.07.2006, 2001/14/0122).

Nahe Angehörige sind neben den in § 25 BAO aufgezählten Personen insbesondere auch Stiefkinder (vgl. VwGH 29.01.1991, 89/14/0088), Pflegekinder, Schwiegereltern (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067), Schwager (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0090) sowie Verlobte (vgl. VwGH 16.11.1993, 90/14/0179) und unter Umständen auch geschiedene Ehegatten (vgl. VwGH 24.03.1981, 2857/80). Diese Rechtsprechung gilt nicht nur für Beziehungen zwischen natürlichen Personen, sondern auch für solche zwischen Kapitalgesellschaften, ihren Gesellschaftern (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115) und Geschäftsführern (vgl. VwGH 26.04.2012, 2008/15/0315) sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (vgl. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019). Nach der deutschen Rechtsprechung ist sie auch auf eine Personengesellschaft und einen Angehörigen eines beherrschenden Gesellschafters anzuwenden (BFH 15.12.1988, BStBl 1989 II, 500).

Damit solche Vertragsbeziehungen als erwiesen anerkannt werden können, müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 07.12.1988, 88/13/0099). Verträge (Verpflichtungsgeschäfte) zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl. VwGH 26.01.1999, 98/14/0095) – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG²⁰, § 2 Rz 160), wenn sie kumulativ

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und

- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche tatsächlich geleistet wurde.

Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041 unter Hinweis auf VwGH 28.01.2003, 99/14/0100; VwGH 15.09.2016, 2013/15/0274, m.w.N.) insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand – wie hier – in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht (z.B. „Projektplanung“, „Designkonzept“, „Implementierung“, „Umsetzungskonzept“, „Beratungskosten“ etc.).

Diese vertraglichen Vereinbarungen müssen in der Folge auch nach denselben Kriterien erfüllt und umgesetzt werden (vgl. VwGH 11.05.2005, 2001/13/0209; Erfüllungsgeschäft).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.05.1988, 87/14/0084) und wirkt sich vor allem im Bereich der Beweiswürdigung aus (vgl. VwGH 06.10.1992, 89/14/0078; 24.09.2003, 97/13/0232). Sie dient der Objektivierung von behaupteten Leistungsbeziehungen, bei denen ansonsten übliche Interessensgegensätze in den Hintergrund treten können. Diese Beweiswürdigungsregeln gelten nicht nur für die Ertragsteuern, sondern auch für die Umsatzsteuer (VwGH 24.9.2014, 2011/15/0135).

Das gänzliche Fehlen einer Leistungsvereinbarung spricht bei dieser Betrachtung gegen eine Anerkennung. Liegt zwar keine schriftliche, wohl aber eine mündliche Vereinbarung vor, so müssen jedenfalls zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 29.02.2022, Ro 2021/15/0026).

Ein solches Naheverhältnis liegt im Verhältnis zwischen der Bf und F., dem Lebensgefährten ihrer Geschäftsführerin, vor. Vom BFG wird dies schon auf Grund der unbestrittenen Tatsache bejaht (so auch BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018), dass ein entsprechendes intimes Naheverhältnis zwischen D., der Geschäftsführerin der Bf, und F. vorliegt. D. ist F. Lebensgefährtin und die Mutter ihrer gemeinsamen Kinder. Ein Naheverhältnis ergibt sich auch aus dem darüber hinausgehenden Einfluss von F. auf die Geschäfte der Bf u.A. auf Grund der von B. eingeräumten Option zur Übernahme der Geschäftsanteile der Bf sowie der verbundenen Gesellschaften, in denen ebenfalls D. als Geschäftsführerin fungierte. Wie oben ausführlich dargestellt, hatte F. maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen und dessen operative Geschäfte (genau so wie auf die verbundenen Unternehmen) und wurde auch als

faktischer Geschäftsführer bzw. bevollmächtigter Projektmanager betrachtet und bezeichnete sich selbst als Visionär, geistigen Eigentümer und Mastermind des Projekts. Seiner eigenen Einschätzung nach war die gesamte Unternehmung sein Projekt, seine Idee und seine Vision. Das Projekt wurde maßgeblich von ihm entwickelt (s.o.).

Ein solches Naheverhältnis unterstreicht die Bf im Übrigen selbst, wenn sie in der Beschwerde die Anwendbarkeit der „*Angehörigenjudikatur*“ dann annimmt, wenn den Kontrahenten des Vertrages der zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehende Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert, fehlt. Es spricht für die Subsumtion der Beziehung zwischen dem Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft und deren Lebensgefährten unter diese Beweiswürdigungsregeln, wenn sie selbst betont, dass die Bf durch ihre Geschäftsführerin (D.) vertreten wurde und es völlig irrelevant sei, ob ihre Gesellschafter über die Höhe der Fakturen eines Lieferanten Bescheid gewusst haben und damit einverstanden gewesen seien.

Den Vergleichsmaßstab für diese Geschäftsbeziehungen bildet damit das Verhalten von Geschäftspartnern, die sich fremd gegenüberstehen (Fremdverhaltensgrundsatz). Für die Beurteilung der Geschäfte der Bf mit F. ist entscheidend, ob sie unter den gegebenen Modalitäten auch mit fremden Dritten so abgeschlossen worden wären.

Von besonderer Relevanz für die Anerkennung eines solchen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches ist dabei, dass sowohl die tatsächliche Leistungserbringung wie auch die Abrechnung in der ursprünglichen Leistungsvereinbarung Deckung finden. Fehlt eine solche Vereinbarung überhaupt oder weicht die Ausführung stark von der Vereinbarung ab, spricht dies gegen die steuerliche Anerkennung (VwGH 29.06.2022, Ro 2021/15/0026 unter Hinweis auf VwGH 24.09.2014, 2011/13/0092).

Im ggstdl Fall ist die Vertragsgestaltung zwischen der Bf und F. nicht fremdüblich. Die erforderliche Publizität ist nicht gegeben.

Schriftliche Verträge über die Leistungen (Umfang, Inhalt, Honorar, Zeithorizont) existieren nicht. Ein Werkvertrag oder andere Beweismittel konnten nicht vorgelegt werden. Es wurde weder ein Stundensatz noch ein Pauschalentgelt vereinbart. Die Leistungen wurden zum Teil nicht detailliert, sondern lediglich mit pauschal bezeichneten Leistungsbeschreibungen abgerechnet.

Die Bezahlung erfolgte nur in äußerst untergeordnetem Ausmaß, meist in runden Beträgen ohne Bezug zu einer bestimmten Leistung.

Eine Eintreibung der offenen Forderungen durch F. ist nicht erfolgt und der Eintritt der Verjährung wurde von ihm ohne irgendwelche Gegenmaßnahmen hingenommen.

Die Begleichung der offenen Beträge wurde seitens der Bf für den Abschluss des Projekts in Aussicht gestellt.

F. war damit einverstanden und war dies zwischen der Bf, vertreten durch die Geschäftsführerin, und F. so vereinbart.

Im Rahmen der Fremdüblichkeit ist zu prüfen, ob die Vereinbarung auch zwischen fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025), wobei die im „*allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis*“ maßgeblich ist (vgl VwGH 21.03.1996, 95/15/0092).

Im ggstdl. Fall ist evident, dass eine derartige Vereinbarung zwischen fremden Dritten niemals zu Stande gekommen wäre. Unter fremden Kaufleuten wäre das Fehlen von schriftlichen vertraglichen Vereinbarung bei einem derartigen Leistungsumfang undenkbar. Es wäre ein Werkvertrag abgeschlossen worden und entweder schriftlich ein Stundensatz oder ein Pauschalentgelt verbindlich vereinbart worden. Der Auftraggeber hätte auf detaillierten Leistungsbeschreibungen bzw. Leistungsnachweisen bestanden und der Auftragnehmer auf zeitnahe Bezahlung seiner Leistungen.

Das Argument D. und F., die Projektentwicklung wäre gefährdet gewesen, wenn F. nicht weiterhin – so gut wie unentgeltlich – seine Leistungen erbracht hätte, ist nur aus dem bestehenden Naheverhältnis und dem daraus resultierenden fehlenden wirtschaftlichen Interessensgegensatz zwischen der Bf und F. erklärbar, denn es war eben F. (und D.) Projekt, das er – gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin – vorantreiben wollte. Er war ganz offenkundig kein fremder Dritter, der Aufträge annimmt und dafür zeitgerecht entlohnt werden möchte, sondern er war maßgeblich persönlich und wirtschaftlich in dieses Projekt involviert.

Im völlig unrealistischen Fall, dass ein fremder Dritter eine derartige Geschäftsbeziehung eingegangen wäre, hätte er sich auch nicht durch vage Versprechungen (Zahlungen würden erfolgen, wenn Investoren einsteigen bzw. wenn B. das Projekt finanziert) hinhalten lassen bzw. hätte die Geschäftsbeziehung nach kürzester Zeit beendet, wenn er nur und immer wieder Zahlungen in derart untergeordnetem Ausmaß erhalten hätte. Er hätte selbstverständlich bei Nichtbezahlung Eintreibungsmaßnahmen gesetzt bzw. Maßnahmen, um die Verjährung hinten zu halten.

Es war den Beteiligten – D. als Geschäftsführerin der Bf und F. – klar, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge nicht bezahlt werden. Trotzdem wurde vereinbart, laufend Rechnungen in nicht unbeträchtlicher Höhe zu legen und die Vorsteuer daraus zu lukrieren, um jederzeit finanzielle Mittel zur Verfügung zu haben.

Vorsteuer, Höhe:

Die Höhe der geltend gemachten und vom FA nicht anerkannten Vorsteuer ist unstrittig.

Rechtliche Beurteilung

Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2012:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann u.a. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs 1 BAO).

Das Verfahren wurde mit Bescheid vom 16.03.2015 gemäß § 303 Abs 1 BAO wieder aufgenommen. In der Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, insbesondere auf Tz. 5 im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, verwiesen.

In der Beschwerde wurde vorgebracht, die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel seien nicht bezeichnet worden.

Diesem Vorbringen wird nicht gefolgt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH kommt es für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens darauf an, ob die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet hat, indem sie jene (als Wiederaufnahmegründe tauglichen) Umstände, die als Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind (und die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren zu einem anderslautenden Bescheid veranlasst haben), dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben hat (vgl. dazu die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum bis 31.12.2013 geltenden Rechtsmittelverfahren, insbes VwGH 02.02.2000, 97/13/0199; vgl. auch VwGH 14.05.1991, 90/14/0262; VwGH 02.03.1993, 91/14/0003; VwGH 12.04.1994, 90/14/0044; VwGH 21.06.1994, 91/14/0165; VwGH 21.07.1998, 93/14/0187; VwGH 20.07.1999, 97/13/0131; VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014; VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Nach der Judikatur des VwGH ist es nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke (zB Bericht über die AP) Bezug zu nehmen. (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; vgl. auch VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Wie das FA in der BVE vom 08.06.2015 zu Recht ausführt, wurden von der AP neue SV-Elemente angeführt, welche bei der Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt waren. So waren aus den eingereichten Erklärungen keinerlei Hinweise auf die Geschäftsbeziehungen

und deren Abwicklungsmodalitäten iZm mit den beschwerdegegstdl. Leistungsbeziehungen zu F. erkennbar. Erst im Zuge der AP wurden diverse ergänzende Unterlagen abverlangt und Auskunftspersonen befragt bzw. wurde der relevante Sachverhalt ermittelt.

So kam u.a. hervor, dass der Subunternehmer F. als Lebensgefährte von D. ein Naheverhältnis zur Geschäftsführerin seiner (behaupteten) Auftraggeberin hatte und dass er maßgeblichen Einfluss auf die Bf hatte sowie maßgeblich am Projekt und am Aufbau des Betätigungsfeldes der Bf beteiligt war. Trotz großer Unsicherheiten hinsichtlich der Realisierung der Projekte und eines Geldflusses für seine eigene Arbeit setzte er diese fort und rechnete eine Vielzahl von Leistungen ab, erhielt aber nur unregelmäßig fließende Kleinbeträge.

Das FA verwies in Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung (auf diesen Punkt wurde in Tz 5 des Berichts über die AP verwiesen) auf die neu hervorgekommenen Angaben des Gesellschafters (B.) und die eigene Aussage F.. Danach sollte ein Großteil der Leistungen erst bei Realisierung des Projektes (Verkauf an einen zahlungskräftigen Investor) bzw. wenn Gewinne erwirtschaftet werden, fließen.

Die Verrechnung der Leistungen (Aufbau einer europäischen Cloudinfrastruktur) erfolge nach Angaben F. erst dann, wenn alle Teilbereiche des Projekts miteinander kombiniert werden könnten und somit fakturierbar seien.

Aus den Aussagen F. sei als Begründung für die Nichtentrichtung des gesamten in Rechnung gestellten Entgelts zu gewinnen, dass die Realisierung der Projekte gegenüber seinen eigenen Forderungen im Vordergrund stünde.

Eine Eintreibung der offenen Forderungen seitens F. sei nicht erfolgt.

Die Richtigkeit dieser Begründung des FA ergibt sich nicht nur aus den niederschriftlichen Angaben des B., sondern auch aus den Ausführungen der Bf und F. selbst. Dass eine Eintreibung der offenen Forderungen – über viele Jahre – nicht erfolgte, ist unstrittig und ebenfalls als neue Tatsache zu beurteilen.

Als neu hervorgekommen ist damit jedenfalls zu beurteilen,

- dass es ein Naheverhältnis zwischen D. und F. gab;
- dass F. als Projektbetreiber und als Optionsberechtigter maßgeblichen Einfluss auf die operativen Geschäfte der Bf hatte („faktischer Geschäftsführer“);
- neu ist auch, dass über viele Jahre beträchtliche Forderungen des F. offen blieben, ohne dass dieser irgendwelche Eintreibungsmaßnahmen gesetzt hätte;
- neu ist weiters, dass nur unregelmäßig Kleinbeträge ohne Zuordnung zu konkreten Rechnungen flossen und
- dass die Tatsache hervor kam, dass eine tatsächliche Zahlung erst bei Gewinnrealisierung bzw. Einstieg eines Investors erfolgen sollte.

Dies alles sind Tatsachen, die bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides schon existierten, aber erst durch die Ermittlungen des FA bekannt wurden. Dass diese auf den Spruch des Umsatzsteuerbescheides einen Einfluss haben, ergibt sich aus den nachfolgenden rechtlichen Bewertungen.

Die Wiederaufnahme führte zu einer Umsatzsteuernachforderung iHv EUR 22.816,80. Damit steht es außer Zweifel, dass es sich nicht nur um eine geringfügige Auswirkung der Neuerungsgründe handelt. Mangels gegenteiliger Hinweise war damit der Grundsatz der Rechtsrichtigkeit über den der Rechtssicherheit zu stellen und das freie Ermessen des FA wurde fehlerfrei ausgeübt. Die Wiederaufnahme war damit zu bestätigen.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass das FA die Wiederaufnahme auf neu hervorgekommene Gründe stützte, die geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 herbeizuführen.

Die Beschwerde ist damit unbegründet.

Umsatzsteuer für das Jahr 2012 (Sachbescheid) und Umsatzsteuer für das Jahr 2014 (Sachbescheid):

Allgemeines:

Der Unternehmer kann gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich frühestens dann möglich, wenn alle geforderten Voraussetzungen vorliegen. Für diesen Zeitpunkt kommt es darauf an, dass die Leistung ausgeführt worden ist und der Unternehmer über die Leistung eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 erhalten hat (EuGH 29.04.2004, C-152/02, *Terra Baubedarf*). Frühestens in dem Voranmeldungszeitraum, in dem beide Voraussetzungen erfüllt sind, steht ein Vorsteuerabzug zu.

Nur soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine (An)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.

Allgemein festzuhalten ist, dass es grundsätzlich keine formale Abhängigkeit der umsatzsteuerlichen Beurteilung von der ertragsteuerlichen (Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer) Behandlung eines Sachverhaltes gibt. Insofern geht der dahingehende Hinweis in der Beschwerde ins Leere.

Leistungsinhalt/Erfolgshonorar:

Allgemeines:

Eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Leistung, über die abgerechnet wird, bereits ausgeführt wurde.

Sonstige Leistungen sind grundsätzlich erst mit ihrer Vollendung ausgeführt, die in der Regel voraussetzt, dass der Abnehmer über den Nutzen der Leistung disponieren kann, wobei die Disposition auch in einer Nichtinanspruchnahme bestehen kann (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 64).

Nach der Judikatur des VwGH fehlt es an einer Leistung (und daher auch an der Vorsteuerabzugsberechtigung), wenn für einen in einer Rechnung zum Ausdruck gebrachten Leistungsaustausch zwischen gesellschaftsrechtlich nahestehenden Personen die Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht erfüllt sind (VwGH 29.03.2007, 2002/15/0085). Ein Vorsteuerabzug ist demnach auch dann unzulässig, wenn es sich um ein Scheingeschäft handelt (VwGH 22.03.2006, 2002/13/0116; VwGH 04.06.2008, 2005/13/0129; VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264), sogar dann, wenn die in der Rechnung über das Scheingeschäft ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt wurde (VwGH 27.02.2002, 98/13/0053; vgl. auch VwGH 27.03.2002, 96/13/0148; ebenso OGH 23.07.2008, 13 Os 65/08).

Das FA stützt die Versagung des Vorsteueranspruchs in diesem Zusammenhang unter anderem darauf, dass das Entgelt aufschiebend bedingt vereinbart worden ist.

Aufschiebende Bedingung:

Zum Thema der aufschiebenden Bedingung fassen *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 49ff, zusammen, nach Auffassung des EuGH könne der Leistungsempfänger nach Art 168 MwSt-RL nur den Betrag an Umsatzsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet (EuGH 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding*).

Vorsteuerbeträge, die somit lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, sind danach vom Abzug ausgeschlossen (vgl. auch EuGH 15.03.2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabrik GmbH*). Diese Auffassung bestätigte für Österreich auch der VwGH (VwGH 03.08.2004, 2001/13/0022; VwGH 03.09.2008, 2003/13/0125; VwGH 02.09.2009, 2005/15/0140). Keine Rolle spielt hierbei, ob die Abrechnung mittels Gutschrift oder durch Rechnung des Leistenden erfolgt (VwGH 04.06.2008, 2005/13/0016; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195).

Die österreichische Verwaltungspraxis (UStR 2000, Rz 1825f) gestattet zwar „aus Gründen der Rechtssicherheit für die Leistungsempfänger und um Wirtschaftsabläufe nicht in systemwidriger Weise zu behindern“, dass eine gemäß § 11 Abs 12 UStG 1994 geschuldete Steuer als Vorsteuer abgezogen wird, wenn sie in einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs 1 UStG 1994 ausgewiesen ist. Auch das gilt aber nicht, wenn dem Leistungsempfänger Umstände bekannt sind, aus denen er schließen muss, dass die ausgewiesene Umsatzsteuer vom Leistenden bewusst nicht an das FA abgeführt wird, oder wenn erkennbar ist, dass die ausgewiesene Steuer höher ist, als sie nach dem Normalsteuersatz sein dürfte. Die Autoren kommen zum Schluss, dass diese Praxis vertretbar sein dürfte (Hinweis auf EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*; Studera, SWK 2007, S 610).

In BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015 und BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018 wurde festgehalten, dass aus Vorausrechnungen, die auch nicht zu einer Zahlung führen, keine Vorsteuer abgezogen werden darf, auch wenn der leistende Unternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer bereits kraft Rechnung schulden sollte. Die Bezahlung der Rechnung ist zwar nicht Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, der VwGH vertritt jedoch die Auffassung, dass zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung der Ausweis des tatsächlich beabsichtigten (geschuldeten) Entgelts gehört. Daher schließt mangels Ausführung einer konkreten Leistung das Fehlen einer ernsthaften Zahlungsabsicht den Vorsteuerabzug aus (VwGH 28.02.2002, 96/15/0270). Im Erkenntnis VwGH 12.09.2001, 2001/13/0047, stellt das Höchstgericht klar, dass zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung auch gehört, dass diese das tatsächlich beabsichtigte Entgelt ausweist (Hinweis auf VwGH 27.06.2001, 98/15/0196). In diesem Fall ging es um Rechnungen, bei denen der Leistungsempfänger unter anderem keine konkreten Vorstellungen darüber hatte, wann das vereinbarte Entgelt dem Rechnungsleger zukommen sollte. Es wurden weder tatsächliche Verwertungen noch tatsächliche Zahlungen festgestellt. Ob der Leistungsempfänger beabsichtigt, das ihm in Rechnung gestellte Leistungsentgelt zu entrichten, ist nach dieser Rechtsprechung eine von der belangten Behörde auf der Tatsachenebene zu lösende Sachfrage.

Ist zum Zeitpunkt der Leistung die Höhe des Entgelts nicht (mit Sicherheit) feststellbar (z.B., weil sie von der genauen Ermittlung von Art und Umfang der Leistung abhängt, noch gar keine Vereinbarung getroffen wurde oder auf eine freiwillige Gegenleistung gewartet wird), ist die Bemessungsgrundlage vorderhand zu schätzen. Soweit auch zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung die Entgeltshöhe noch ungewiss ist, wäre eine vorläufige Festsetzung der Abgabe angebracht. Die Beseitigung der Ungewissheit ist keine Änderung der Bemessungsgrundlage, sondern rückwirkend zu berücksichtigen.

Ist die Höhe des Entgelts von einer aufschiebenden Bedingung (z.B. vom Ausgang eines Prozesses) abhängig, dann ist zunächst nur das unbedingt Vereinbarte zu versteuern; bei Bedingungseintritt kommt es zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage. Die Versteuerung

dieses zusätzlichen Entgelts richtet sich dabei nach den Verhältnissen des Leistungszeitpunktes (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 4 UStG Rz 19).

Zu klären ist deshalb jedenfalls, ob die hier in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wirklich aufgrund der Leistung oder nur aufgrund der Rechnung geschuldet wird.

Leistungsinhalt:

Für die Umsatzsteuer ist grundsätzlich nicht relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wird (vgl. VwGH 05.04.1984, 83/15/0045; VwGH 29.03.2007, 2004/15/0017). Das folgt schon aus § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994, ergibt sich aber auch aus der Definition der Lieferung und aus der Regelung der Bemessungsgrundlage. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein (Mehr- oder Minderleistung), ist die Leistungserfüllung maßgeblich. Wird eine Leistung erbracht, so ist es für die Umsatzsteuerbarkeit ohne Bedeutung, ob überhaupt ein Verpflichtungsgeschäft vorliegt, um welchen Vertragstyp es sich handelt bzw. ob das Geschäft zivilrechtlich gültig ist. Trotz der umsatzsteuerlichen Maßgeblichkeit des Erfüllungsgeschäftes ist allerdings das Verpflichtungsgeschäft (die zivilrechtliche Vereinbarung) häufig für die zutreffende umsatzsteuerliche Einordnung der betreffenden Leistung von Bedeutung.

Dafür ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Dieser ist im Zweifel unter Rückgriff auf die zugrundeliegende Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Die Begleitumstände des Leistungsaustausches, vor allem die Entgeltsvereinbarung und die Entgeltsbemessung, lassen auch Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Rz 27f).

Für die Würdigung der vorliegenden Beweise kommt der Angehörigenjudikatur des VwGH entsprechende Bedeutung zu.

Das BFG schließt sich den Entscheidungen BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015 und BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018 betreffend die Leistungen F. bei vergleichbarem Sachverhalt an, wonach die Leistung F. in Wahrheit bei Rechnungslegung noch nicht erbracht war. Dies deswegen, weil es nach den Feststellungen im Sachverhalt über die Vereinbarung einer werkvertraglichen Leistung zwischen F. und der Bf keinen schriftlichen Vertrag gibt und auch sonst keine Beweismittel zum Nachweis des Inhaltes einer solchen Leistungsvereinbarung vorgelegt werden konnten. Es ist auch erwiesen, dass kein Stundensatz für einzelne Leistungen, die F. für die Bf erbrachte, vereinbart worden ist. Ebenso bestand keine Vereinbarung von Pauschalentgelten für bestimmte Leistungen, wie sie F. dann in den streitgegenständlichen Rechnungen der Bf verrechnet hat. Es konnten auch keine Nachweise dazu vorgelegt werden.

Ebenso steht fest, dass F. in der Art eines bevollmächtigten Projektleiters zur „Errichtung eines Datencenters im Y.-X.“ für die Bf langjährig tätig geworden ist. Als glaubhaft und wahrscheinlich ist zu erachten, dass für diese selbständige Tätigkeit mit F. ein „Erfolgshonorar“ für die Realisierung dieses Projektes vereinbart worden ist. Die Höhe des Erfolgshonorars, das die Vertragsparteien (F. und die Bf) allerdings vereinbart haben, wurde nicht offengelegt. Der erkennende Senat schließt sich den Ausführungen in den genannten BFG-Entscheidungen an, wonach die Höhe des bedungenen Erfolgshonorars in einer Abhängigkeit zu einem konkret verwirklichten Realisierungserfolg stehen wird (siehe auch oben Sachverhalt).

So erklärt B. dazu:

„F. managt und bringt seine Leistung für das Projekt. Ich bringe neben meiner Leistung das Geld. An der Entwicklung des X. arbeite ich mit. Es ist vereinbart, dass F. beim Verkauf des Projektes einen zusätzlichen Anteil am Erfolg erhält.“

So bringt die steuerliche Vertretung der Bf vor (Frageliste 17.09.2014 erste AP):

„Herr F. ist mit einer vollständigen Bezahlung bei Realisierung des Projekts einverstanden ... Da er den Einblick in die Unternehmen hat, ist es für ihn auch ersichtlich, dass er bei Realisierung die offenen Positionen problemlos bezahlt bekommt. Daher ist er auch mit dieser Verfahrensweise einverstanden. ... Herr F. hat keine schriftlichen Verträge mit der Bf. ... Hinsichtlich der ARs bei der Bf. ist anzumerken, dass seit 2012 an der Projektplanung und Realisierung ... gearbeitet wird. ... Wie schon erwähnt, ist Herr F. ... wegen der schnelleren Umsetzung der Projekte – mit der vollständigen Bezahlung erst bei Realisierung des Projektes einverstanden.“

Das BFG schließt sich somit den nachvollziehbaren Ausführungen der belangten Behörde an (s. NS über die Schlussbesprechung 12.03.2015):

„Darüber hinaus ist Herr F. für die geprüfte Gesellschaft tätig, die Dienstleistungen im EDV Bereich anbietet. Schwerpunkt ist nach eigenen Angaben der Aufbau einer europäischen Cloudinfrastruktur. Die Verrechnung dieser Leistungen erfolgt nach eigenen Angaben erst dann, wenn alle Teilbereiche des Projektes miteinander kombiniert werden können und somit fakturierbar sind.

Herr F. hat Einblick in das tägliche Geschäft, folglich ist davon auszugehen, dass ihm bekannt und bewusst ist, wann und ob die Projekte realisiert werden können. Es ist seine eigene Entscheidung, trotz dieser Unsicherheiten betreffend die Realisierung der Projekte und auch hinsichtlich eines Geldflusses seine eigene Arbeit fortzusetzen.

Im Zuge seiner jahrelangen Bemühungen sind auch eine Vielzahl von Leistungen von ihm zur Abrechnung gelangt.

Die Begleichung dieser teils namhaften Beträge erfolgt vorerst durch Abgeltung mittels unregelmäßig geflossener Kleinbeträge. Die Begleichung der noch offenen Restbeträge wurde seitens des geprüften Unternehmens für den Abschluss des Projektes in Aussicht gestellt. ...

Aus Aussagen des Hrn F. ist als Begründung für die Nichtentrichtung des gesamten in Rechnung gestellten Entgelts zu gewinnen, dass die Realisierung der Projekte gegenüber seinen eigenen Forderungen im Vordergrund stünde.

Eine Eintreibung der offenen Forderungen seitens Herrn F. ist nicht erfolgt....“

Durch einen Werkvertrag verpflichtet sich der Werkunternehmer gegenüber dem Werkbesteller zur Herstellung eines bestimmten Erfolges (§ 1151 ABGB). Der Werkbesteller hat das bedungene oder, wenn nichts Anderes vereinbart ist, ein angemessenes Entgelt zu leisten (§ 1152 ABGB). Der Werklohn ist im Zweifel erst nach Vollendung des Werkes und dessen Prüfung zu zahlen (§ 1170 ABGB).

Für die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation des Inhaltes und Umfanges einer Leistung gemäß § 1 und 3a UStG 1994 ist nicht die vertragliche Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Er ist im Zweifel unter Rückgriff auf die zu Grunde liegende Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Die Begleitumstände des Leistungsaustausches, vor allem die Entgeltsvereinbarung und die Entgeltsbemessung lassen Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu.

Umsatzsteuerbarkeit ist somit nicht gegeben, wenn ein schuldrechtlicher Vertrag geschlossen wurde und dieser nicht erfüllt wird. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein, ist die tatsächlich erbrachte Leistung maßgeblich (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 27 u. 28).

Im ggstdl Fall steht fest, dass es sich bei den Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf und F. um Verträge zwischen nahen Angehörigen handelt (siehe oben).

Wie bereits ausgeführt, sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Verträge zwischen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Das ist hier eindeutig nicht der Fall.

Außer Streit steht, dass F. umfangreiche Arbeiten für die Bf durchführte, diese erfolgten aber nicht im Rahmen von fremdüblichen Vereinbarungen, sondern unter Bedingungen, deren konkreter Inhalt mangels entsprechender Außenwirkung bzw. Transparenz, mangels klarer,

jeden Zweifel ausschließender Vereinbarungen und mangels fremdüblicher Usancen, nicht ausreichend nachvollziehbar sind.

Fest steht, dass keinerlei schriftliche Vereinbarungen getroffen wurden. Sehr hoch ist der Wahrscheinlichkeitsgrad, dass es beabsichtigt war, die umfangreichen, aber durch die beteiligten Personen nur äußerst rudimentär definierten und praktisch überhaupt nicht quantifizierten sowie dokumentierten Leistungen des F. pauschal und erst nach der eingetretenen Realisierung des Gesamtprojektes zu entgelten. Dabei steht für den erkennenden Senat fest, dass unter einer solchen „Realisierung“ eine Verwertung mit der entsprechenden zumindest partiellen Aufdeckung stiller Reserven verstanden wurde. Fest steht, dass dieses Ereignis bis zum Ende des Streitzeitraumes noch nicht eingetreten ist. Die Realisierung des Projektes erfolgte nicht nur bis heute nicht, es ist nach der Aktenlage auch höchst unwahrscheinlich, dass diese überhaupt noch Aussicht auf Erfolg hat.

Diese Beurteilung gründet sich auch darauf, dass der Leistungsinhalt der strittigen Rechnungen nicht mit einer konkreten (Teil)Leistungsvereinbarung in Verbindung gebracht werden kann, wobei jede konkrete Dokumentation durch die Bf fehlt.

Festzuhalten ist auch, dass die immer wieder von der Bf ins Treffen geführten Finanzierungszusagen des B. sowie die Gespräche mit an der Übernahme des Unternehmens interessierten Investoren äußerst vage Vorbringen sind und auf der Behauptungsebene verbleiben. Dass B. über die festgestellten Finanzierungen hinaus nach außen hin erkennbare, jeden Zweifel ausschließende und klare Finanzierungszusagen abgegeben haben könnte, die auch zivilrechtlich durchsetzbar wären, ist weder in irgendeiner Weise dokumentiert (Angehörigenjudikatur) noch alles andere als erwiesen. Eine diesbezügliche Klage der Bf ist jedenfalls nicht erfolgt. Soweit in diesem Zusammenhang auf die finanzielle Notlage der Bf verwiesen wird, ist auch auf die fragliche Erfolgsaussicht derartiger – angeblich geplanter – Klagebegehren im Hinblick auf die Klage der ABC gegen B. wegen EUR 6,000.000,00 s.A. hinzuweisen, die – jedenfalls in erster Instanz – abgewiesen wurde.

Bei den dargelegten Kriterien der Angehörigenjudikatur handelt es sich um Aussagen über die Beweislast in Fällen, in denen Zweifel an der Ernsthaftigkeit und dem Inhalt der Vereinbarung bestehen (*Ruppe/Achatz*⁵, UStG, § 1, Rz 180ff. m.w.N.). Demnach haben die genannten Kriterien als Beweisregeln auch Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen. Auch hier gilt, dass Scheingeschäfte und missbräuchliche Gestaltungen umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen sind und dass bei mehrdeutigen Sachverhalten den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft.

Im gegenständlichen Fall ist durch die tatsächlichen Gegebenheiten als eindeutig erwiesen anzusehen, dass mit F. keine Vereinbarung über die Erbringung einzelner Leistungen, wie er sie mit den streitgegenständlichen Rechnungen abgerechnet hat, vereinbart worden ist. Ebenso

wurde daher für diese abgerechneten Leistungen kein Pauschalentgelt vereinbart und von der Bf nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt auch kein Entgelt dafür bezahlt.

Diese aufgezeigten Umstände bei der Leistungsvereinbarung, dem Leistungsaustausch und der Leistungsverrechnung zeigen sich nicht nur bei den streitgegenständlichen Rechnungen des F. gegenüber der Bf, sondern genauso bei den Rechnungen, die er gegenüber den beiden anderen verbundenen Kapitalgesellschaften ausgestellt hat.

Wirtschaftlich betrachtet erfolgten mit den unregelmäßigen Banküberweisungen an F. in vergleichsweise geringer Höhe (meist in runden Beträgen) in Wirklichkeit gar keine Teilzahlungen auf ein vereinbartes Pauschalentgelt für bestimmte Einzelleistungen, sondern lediglich die bezweckte Aufteilung des durch diese Vorgangsweise lukrierten Vorsteuerguthabens. Damit haben beide Beteiligte in gleicher Weise profitiert und ihren – durch den langjährig ausgebliebenen Projekterfolg aufgetretenen – Geldbedarf finanziert. Entsprechend diesem wirklichen Zweck hat die Bf überhaupt nicht daran gedacht, bei den Geldüberweisungen an F. auf den Bankbelegen und bei der Verbuchung einen Bezug zur Bezahlung einer bestimmten Honorarnote herzustellen. Die Überweisungen enthielten keine Zweckwidmung zur Tilgung einer bestimmten Rechnung, wie dies aus Nachweisgründen fremdüblich ist.

In Wahrheit war mit dem Eintritt von B. in die Bf als Gesellschafter und Geldgeber und im Jahr 2009 mit F. vereinbart worden, dass er als selbständiger Projektmanager der Bf das von ihm selbst maßgeblich entwickelte Projekt verwirklicht und dafür ein (angemessen hohes) Erfolgshonorar erhält.

Hingegen war nicht vereinbart worden, dass F. für einzelne Tätigkeiten, die er als Projektbeauftragter für die Bf erbrachte, ein Entgelt erhält. Deshalb war weder ein Stundenhonorar noch ein Pauschalhonorar für bestimmte Einzelleistungen mit F. vereinbart worden.

Der Einwand, dass der Anspruch auf das Pauschalentgelt für die abgerechneten Einzelleistungen bereits verwirklicht sei und die Parteien lediglich eine jahrelange Stundung der Zahlung (langes Zahlungsziel) vereinbart hätten, ist dagegen nicht glaubhaft. Dieses Vorbringen steht in Widerspruch zu den aufgezeigten Fakten. Es konnte außerdem kein Nachweis über eine erfolgte Absprache zur Stundung dieser Zahlungen erbracht werden. Die Stundung einer Zahlung hat zudem auch eine klar definierte Frist zu enthalten. Im betreffenden Fall wurde jedoch immer darauf hingewiesen, dass die Zahlung erst bei Realisierung des Projektes erfolge, weil die Gesellschaft vorher gar keine Mittel habe, um diese Honorare des F. (die überzeugend als Erfolgshonorare qualifiziert wurden) bezahlen zu können. Damit handelt es sich aber um keine Befristung, sondern um eine Abhängigkeit des Honorars von einem ungewissen Ereignis und daher um eine aufschiebende Bedingung des Honoraranspruches.

Diese Darlegung folgt daher dem vom FA ins Treffen geführten Beweisergebnis:

Tatsächlich wurde zwischen der Bf und F. nur ein Erfolgshonorar (in unbekannter, nicht offengelegter Höhe) für sein erfolgreiches Projektmanagement bei Realisierung sämtlicher der von der Bf. als Betreibergesellschaft für ein Datacenter betreuten Projekte (Cloud Stack, IT2Go etc) vereinbart. Erst mit Projektrealisierung hat er den geschuldeten Leistungserfolg erbracht und einen Anspruch auf das vereinbarte Erfolgshonorar erworben. Das F. zugesagte Erfolgshonorar steht somit – wie das FA in der BVE und das BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018 zu Recht ausführten – unter der aufschiebenden Bedingung der Projektrealisation.

Da bei keinem einzigen der von der Bf betreuten Projekte eine Realisierung – weder im Zeitpunkt der Rechnungslegung noch bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt – eingetreten ist und auch ein künftiger Projekterfolg nicht absehbar ist, hat F. die mit ihm tatsächlich vereinbarte Werkleistung bislang nicht erbracht und hat somit noch gar keinen Anspruch auf das vereinbarte (Erfolgs-)Honorar.

Die von F. ausgestellten Rechnungen haben daher überhaupt keine umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand gehabt: Es wurden von ihm weder die vereinbarten Leistungen, für welche ihm das Entgelt zugesagt wurde, erbracht, noch wurde von der Bf für diese Leistungen ein Entgelt an F. bezahlt. Die Beteiligten haben sich lediglich das Geld aus dem rechtswidrig vorgenommenen Vorsteuerabzug auf Grund der von F. ausgestellten Rechnungen aufgeteilt.

Die str. Rechnungen haben demnach keine bereits erbrachte umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand.

Zudem vermag das BFG der Darstellung nicht zu folgen, die Zahlungen an F. seien ausschließlich deshalb unterblieben, weil die Bf über zu wenig Liquidität verfügt hätte. So wurde am 30.10.2013 das Stammkapital von EUR 35.000,00 auf EUR 200.000,00 erhöht und nicht die offenen Forderungen F. beglichen.

Tatsächlich war von vornherein nicht beabsichtigt, die zahlreichen in Rechnung gestellten Einzelleistungen F. nach Erbringung zu entlohnen.

Auch die Tatsache, dass sich F. nicht mit einem schriftlichen Verjährungsverzicht absicherte, ist ein Hinweis auf die Fremdunüblichkeit der Abwicklung der Geschäftsbeziehung.

Damit war den Vorsteuern aus den Rechnungen des F.

- mangels Vorliegen einer konkreten, fremdüblichen Leistungsvereinbarung,
- mangels entsprechender, den Tatsachen entsprechender Konkretisierung des Leistungsinhaltes in den Rechnungen,
- mangels konkretem Zusammenhang der an ihn erfolgten – nur minimalen – Zahlungen mit den in Rechnung gestellten Leistungen und

- auch mangels Vollendung einer zweifelsfrei identifizierbaren entgeltlichen Leistung an die Bf

zur Gänze die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Bezeichnung der sonstigen Leistung in der Rechnung:

Dazu kommt, dass der Unternehmer nur Vorsteuerbeträge abziehen kann, die von einem anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesen wurde. Gemäß § 11 Abs 1 Z 3 lit c UStG 1994 müssen Rechnungen bei sonstigen Leistungen Art und Umfang der Leistung ersichtlich machen.

Allgemeine Bezeichnungen wie Reparatur, Lohnarbeit oder Fuhrleistung ohne weitere Angaben werden dabei als unzureichend erachtet. Bei Dienstleistungen einer Anwaltskanzlei etwa ist die Bezeichnung „*vom 1.12.2007 bis zum heutigen Tag erbrachte juristische Dienstleistungen*“ keine hinreichend detaillierte Leistungsbezeichnung iSd § 11 UStG 1994 und nach Art 226 MwStSyst-RL (EuGH 15.09.2016, C-516/14 *Barlis*).

Das gesetzliche Erfordernis präziser Rechnungsangaben über Umfang und Art der erbrachten Dienstleistung bezweckt, der Steuerverwaltung eine Kontrolle der Entrichtung der geschuldeten Steuer und des Bestehens des Vorsteuerabzugsrechts zu ermöglichen. Dabei gehört zu den materiellen Voraussetzungen für das Vorsteuerabzugsrecht, dass die verrechneten Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem Steuerpflichtigen erbracht werden müssen und vom Leistungsempfänger auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen.

Entsprechend dem Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität ist der Vorsteuerabzug auch dann zu gewähren, wenn zwar bestimmte formelle Rechnungsmerkmale (z.B. detaillierte Beschreibung der Art und des Umfangs der erbrachten Dienstleistung) fehlen, die Steuerverwaltung aber über gesicherte Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts erforderlich sind. Dabei ist es aber Sache des Steuerpflichtigen, nötigenfalls entsprechende zusätzliche Informationen beizubringen. Im Mittelpunkt der materiellen Voraussetzung des Vorsteuerabzugs steht daher der vom Steuerpflichtigen zu erbringende, für die Steuerverwaltung kontrollierbare Nachweis, dass die verrechnete Dienstleistung tatsächlich erbracht worden ist, wozu sie nach Art und Umfang ausreichend bestimmt sein muss.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt dazu im Erkenntnis zur ABC auszugweise fest (VwGH 27.06.2017, Ra 2017/13/0026):

„[...] 5 Das Bundesfinanzgericht führte im ersten Teil seiner diesbezüglichen Erwägungen zunächst ins Treffen, die Leistungsbeschreibungen in den Rechnungen seien nicht ausreichend präzise und schon dieser "Verstoß gegen die formellen Anforderungen an die Rechnungslegung und Nachweisführung" stehe dem Vorsteuerabzug entgegen. In Auseinandersetzung mit den einzelnen Rechnungen vertrat das Bundesfinanzgericht dabei schon die Ansicht, es sei nur darum gegangen, Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis auszustellen, und eine "zu den verrechneten Honoraren adäquate Leistung" sei den Rechnungen nicht zugrunde gelegen. Aus den Umständen und den Angaben Beteiligter sei zu schließen, dass der Lebensgefährte der Geschäftsführerin für den ungewissen Fall eines erfolgreichen Abschlusses des von der GmbH betriebenen Projektes ein Erfolgshonorar und nicht erfolgsunabhängig die in den Rechnungen bezifferten und von der GmbH nicht bezahlten Vergütungen für einzelne Leistungen erhalten sollte. Die Beteiligten seien gezielt so vorgegangen, dass es nicht zur Abfuhr von Umsatzsteuer durch den Rechnungsaussteller (der mit seinen Umsätzen der Istbesteuerung nach § 17 UStG 1994 unterlegen sei), sondern nur zum Vorsteuerabzug bei der Revisionswerberin komme.

[...] 10 ... macht die Revisionswerberin geltend, das Bundesfinanzgericht habe mehr als die in § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 geforderten Rechnungsangaben verlangt. Dies trifft jedoch nicht zu. Gegenstand der Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes war in ihrem ersten Teil, auf den sich dieser behauptete Zulässigkeitsgrund vor allem bezieht, ob die Rechnungsangaben ausreichten, um den Anforderungen des § 11 Abs 1 Z 3 lit c UStG 1994 (Angabe der Menge und handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder der Art und des Umfangs der sonstigen Leistung) zu entsprechen. Für die Entscheidung waren diese Erwägungen angesichts der vor allem im zweiten Abschnitt der (insoweit auf die Angabe des Entgelts gemäß § 11 Abs 1 Z 3 lit e UStG 1994 zu beziehenden) Erwägungen verneinten Absicht, das Entgelt als solches für die in Rechnung gestellten Leistungen zu entrichten, aber nicht ausschlaggebend.“

Betrachtet man die Leistungsbeschreibungen der Rechnungen F. in den Streitjahren 2012 und 2014, so ist festzustellen, dass diese idR pauschal beschrieben werden mit z.B.

„Beratungsdienstleistungen 01-03 /2012“, „Beratungsdienstleistungen 07-09/2012“, „Projektplanung Cloud Stack 01-02/2014“ (vgl. F. Übersicht fakturierte Leistungen; Anforderung einer detaillierten Leistungsbeschreibung per Mail vom 29.10.2014 iRd ersten AP; Beilage zur Niederschrift/Bericht der zweiten AP vom 22.01.2018).

Hier brachte die Bf trotz wiederholter Aufforderungen keinerlei Unterlagen bei, die das Vorliegen konkreter Vereinbarungen über bestimmbare Leistungen und diesen zuzuordnenden Zahlungen beweisen könnten. Im Gegenteil wurde seitens der Bf immer wieder eingeräumt, dass solche nicht existieren. Damit steht fest, dass nicht einmal die wichtigsten Eckpunkte solcher Vereinbarungen so dokumentiert wurden, dass sie nach außen hin in einer zweifelsfreien Art nachvollziehbar wären (siehe etwa Bericht der zweiten AP vom 22.01.2018, Tz. 8 Abverlangen und Wiedergabe detaillierter Leistungsbeschreibungen der Bf über

Aufforderung durch die AP). Im Bericht über die zweite AP wurde diesbezüglich nachvollziehbar ausgeführt:

„Eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende quantifizierbare und nachvollziehbare Aufschreibung der verrichteten Tätigkeiten einer jeder einzelnen ausgestellten Rechnung ist jedoch nicht erfolgt. Die Anforderung an F. nach einer detaillierten Stundenaufstellung ist mit genauer Tätigkeitsdefinition ist lt. Aussage auf eine Fragebeantwortung „so gut wie unmöglich, ...“ Eine hinreichende Leistungsbeschreibung und Dokumentation zur Feststellung und zum Nachweis der tatsächlich von F. erbrachten Tätigkeiten wurde von der Bf. nicht oder nur mangelhaft erbracht. Es handelt sich nur um allgemeine Erklärungen zu angeblich erbrachten Leistungen und die Vorlage eines Fotos von F., das ihn in seinem Büro umgeben von vielen gestapelten Ordnern und Utensilien zeigt. Eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende quantifizierbare und nachvollziehbare Aufschreibung der verrichteten Tätigkeiten ist aber nicht erfolgt. ...

Über eine Vereinbarung einer werkvertraglichen Leistung zwischen F. und der Bf. gibt es keinen schriftlichen Vertrag, ... Auch sonst wurden keine Beweismittel zum Nachweis des Inhaltes einer solchen Leistungsvereinbarung vorgelegt. Es wurde auch kein Stundensatz für einzelne Leistungen, die F. für die Bf. erbrachte, vereinbart. Eine Vereinbarung von Pauschalentgelten für bestimmte Leistungen, wie sie F. dann in den Rechnungen der Bf. verrechnet hat, bestand auch nicht. Es konnten keine Nachweise dazu vorgelegt werden.“

Auch im Rechtsmittelverfahren wurden keinerlei derartige Nachweise vorgelegt werden und konnten diese Ausführungen nicht widerlegt werden.

In der Beschwerde vom 16.04.2015. wurde i.w. ausgeführt, es handle sich nicht um Angehörigenverträge und der Vorsteuerabzug stehe auch dann zu, wenn die Bezahlung der Leistung umständehalber einem langen Zahlungsziel unterliege.

In der Beschwerde vom 01.10.2018 wurde i.w. diesbezüglich ausgeführt, die Bf. habe ein „Cloudprovider Projekt“ entwickelt. Dieses Projekt habe F. mit von bis zu 16 Mitarbeitern für einen „Produktions-roll out“ in mehr als 32.000 Arbeitsstunden aufgebaut. Es stehe ein funktionierendes Kundenportal und eine Dokumentation mit einem Umfang von mehreren 10.000 Dokumenten zur Verfügung, welches der Prüfer sich geweigert habe, anzuschauen.

Im Verfahren vor dem BFG wurde die Bf mit Schreiben vom 07.10.2019 aufgefordert, alle von der Bf avisierten Unterlagen, welche sich auf ggstdl. Abgabeverfahren beziehen, vorzulegen.

Im Schreiben der Bf an das BFG vom 05.11.2019 wurde u.a. ausgeführt, die Bf. habe nie Leistungen beauftragt, ohne dass im Gegenzug eine Finanzierung vorgelegen sei. Die Leistungen von F. seien erbracht worden, unter der Voraussetzung, dass diese durch die Investitionszusagen von B. auch bezahlt würden.

In der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG vom 23.01.2023 wurde die Bf aufgefordert, alle noch nicht gerichtsanhängigen Unterlagen vorab zu übermitteln.

Diesbezügliche Unterlagen wurden jedoch nach wie vor nicht vorgelegt. Auch die eher allgemeinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG, die zweite AP sei nicht so verlaufen, wie es sein sollte, sind – auch im Hinblick auf die bereits in der Niederschrift über die erste AP getroffenen Feststellungen, wonach die AP auf die nicht fremdüblich gestaltete Leistungsbeziehung zwischen der Bf und F. sowie auf die unübliche äußere Erscheinungsform, da ein fremder Dritter auf eine eindeutige Fixierung der wesentlichen Vertragsbedingungen (wann werden welche Leistungen bezahlt) bestehen würde – nicht geeignet, die Feststellungen des FA hinsichtlich detaillierter Leistungsbeschreibungen und Entgeltsvereinbarungen zu entkräften.

Auch in der BVE des FA wurde bereits ausgeführt: *„Es bestehen hinsichtlich der zu erbringenden Leistungen weder über Art noch Höhe des Entgelts schriftliche Vereinbarungen ...“* etc.

Das BFG schließt sich daher den Ausführungen der belangten Behörde, welche auf nachvollziehbaren Feststellungen der AP beruhen und nicht entkräftet wurden, an.

Ein Vorsteuerabzug aus den str. Rechnungen steht daher nicht zu.

Vorsteuerabzug für Anzahlungen:

§ 12 Abs 1 Z 1 lit b UStG 1994 macht von der Regel, dass die Leistung bereits erbracht wurde, eine Ausnahme für Anzahlungen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 UStG Tz 40ff bzw. § 19 Tz 110).

Erfolgt die Zahlung für eine künftige Leistung, bedingt die Anzahlungsbesteuerung, dass sich die Bestimmung des Leistungszeitpunktes erübrigt; es kommt lediglich darauf an, dass die konkrete Leistung tatsächlich erbracht werden wird (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0341). Wird also vor Ausführung des Umsatzes ein Entgelt entrichtet, dann ist die Vorsteuer bereits dann abziehbar, wenn eine formgerechte Rechnung (mit gesondertem Steuerausweis) vorliegt.

Danach setzt die Abzugsfähigkeit voraus, dass die Zahlung für eine eindeutig bestimmte und damit auch bestimmbare Leistung erfolgt. Es gibt kein Vorsteuerabzugsrecht für pauschale Vorauszahlungen ohne Bezug zu einer klar vereinbarten Leistung (vgl. EuGH 21.02.2006, C-419/02, *BUPA Hospitals* und BFH 24.08.2006, V R 16/05).

Diese vereinbarte Leistung muss hinreichend genau bestimmt sein, wobei alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestandes und damit der künftigen (Dienst)Leistung bereits

- zum Zeitpunkt der Anzahlung bekannt
- und die (Dienst)Leistungen in der Rechnung genau bestimmt sein müssen.

Zahlungen, bei denen im Zeitpunkt der Zahlung unklar ist, ob sie überhaupt für eine bzw. für welche konkrete Leistung sie bestimmt sind, sind weder als Anzahlung zu versteuern, noch steht ein Vorsteuerabzug für sie zu.

Ein Vorsteuerabzug aus Zahlungen als Entrichtung des Entgeltes ohne bereits erfolgte Leistungserbringung ist deshalb nur dann möglich, wenn ein klarer Zusammenhang mit einer konkreten Leistung besteht und nachgewiesen ist sowie die entsprechende Rechnung den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entspricht. Die Vorsteuer steht also nur dann zu, wenn die Anzahlung tatsächlich für eine konkrete, in der Rechnung ausgewiesene Leistung erbracht wurde.

Ruft die in der Rechnung gewählte Bezeichnung der vereinbarten Leistung eine Vorstellung hervor, die mit dem tatsächlich relevanten Leistungsinhalt, für den die Anzahlung geleistet wird, nicht in Einklang zu bringen ist, fehlt der Zusammenhang zwischen diesen beiden Faktoren (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 11 Tz 68/2 unter Hinweis auf VwGH 28.05.1998, 96/15/0132 und 96/15/0220; VwGH 25.06.1998, 97/15/0152; VwGH 19.07.2000, 97/13/0097; VwGH 22.06.2001, 98/13/0043; VwGH 30.03.2006, 2003/15/0015).

Das ist hier – für die Zahlungen an F. in den Streitjahren 2012 und 2014 – eindeutig der Fall. Diesen Geldflüssen fehlt ein klar nachvollziehbarer und konkreter Konnex zu konkreten Rechnungen und Leistungsvereinbarungen.

Es wäre Aufgabe der Bf gewesen, dafür zu sorgen, dass ein solcher Zusammenhang nach außen hin so zweifelsfrei erkennbar und dokumentiert ist, dass er auch von der Abgabenbehörde hergestellt werden kann. Nach den von der Bf vorgelegten, spärlichen Informationen spricht in freier Beweiswürdigung sehr viel mehr gegen als für einen solchen Zusammenhang. Damit scheidet hier auch ein Vorsteuerabzug von Anzahlungen aus.

Da schon aus den oben angeführten Gründen der Vorsteuerabzug nicht zulässig ist, erübrigt es sich, auf das vom FA in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vorgebrachte Urteil des EuGH 10.02.2022, C-9/20, *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136* (Vorabentscheidungsersuchen Finanzgericht Hamburg), näher einzugehen.

Bemerkt wird, dass nach dieser Entscheidung des EuGH bei Leistungsbezug von einem Unternehmer, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten besteuert, zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sein dürfte, dass die Zahlung geleistet wurde. Im Begutachtungsentwurf zum AbgÄndG 2022 wären deshalb entsprechende Anpassungen in den §§ 11 und 12 UStG 1994 vorgesehen gewesen. Ob in Österreich aufgrund der EuGH-Entscheidung tatsächlich Anpassungsbedarf besteht, scheint noch nicht abschließend geklärt. Verneinend *Hörtnagl-Seidner*, die u.a. auf die etwas abweichende Rechtslage in Österreich (Ausübung Wahlrecht gemäß Art 167a MwStSystRL) und die enge Auslegung von Ausnahmebestimmungen verweist, SWK 2022, 616; anders *Haunold/Stangl/Tumpel*, SWI 2022,

151. Nach *Mayr*, Die Highlights im AbgÄndG 2022, RdW 2022, 495, wurde, da die geplante Umsetzung für zusätzlichen administrativen Aufwand sorgen würde und im Rahmen der Begutachtung kritisch gesehen wurde – bis zur weiteren rechtlichen Klärung – auf eine Umsetzung verzichtet.

Conclusio:

Da der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen F. an die Bf zur Gänze nicht abzugsfähig ist, war die Beschwerde gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 und Umsatzsteuer 2014 abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Im ggstdl Fall handelt es sich zum Teil um Sachverhaltsfragen, welche einer Revision nicht zugänglich sind. Die zu Grunde liegenden und die übrigen zu lösenden Rechtsfragen folgen der zit. höchstgerichtlichen Judikatur, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die Revision nicht zulässig ist.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Oktober 2023

