

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende, die Richterin Mag.^a Katharina Deutsch, LL.M, den Richter Mag. Patric Flament und die fachkundigen Laienrichterinnen Mag.^a Natascha Kummer und Regina Groß in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. August 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Wien 1/23, vom 15. Juli 2015 betreffend Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2012, Umsatzsteuer 2013 und Umsatzsteuer 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung am 15. April 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Newrkla

I.a. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2012 und Umsatzsteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Umsatzsteuern werden festgesetzt wie folgt:

Umsatzsteuer 2011	€ 57.824,31
Umsatzsteuer 2012	€ 33.201,74
Umsatzsteuer 2014	€ 229.094,85

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

b. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 10-12/2013 und den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 07-09/2014 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Bf. dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, wie die im Zeitraum von 2011 – 2014 vom Bf. gelegten Rechnungen an die Unternehmen ***GmbH-2*** (**Abkürzung GmbH-2**), ***GmbH-1*** (**Abkürzung GmbH-1**) sowie ***GmbH-3*** (**Abkürzung GmbH-3**) umsatzsteuerrechtlich zu behandeln sind, insbesondere ob aufgrund derer eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung im Sinne des § 11 Abs. 12 bzw. Abs. 14 UStG beim Bf. entstanden ist.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Lebensgefährten ***Bf1*** (in der Folge auch als Beschwerdeführer „Bf.“ bezeichnet) und ***GF*** (in der Folge auch als Lebensgefährtin oder Geschäftsführerin „GF“ bezeichnet) haben zwei gemeinsame Kinder (***Name Kind1***, geb. ***Geb-Datum1*** und ***Name Kind2***, geb. ***Geb-Datum2***).

Seit Mitte der 90er Jahre versuchten die beiden in wechselnden Funktionen, als Geschäftsführer/in und Gesellschafter/in mehrerer Kapitalgesellschaften unternehmerisch Fuß zu fassen. In den nachstehend angeführten Fällen waren diesen Bemühungen keine Erfolge beschieden – über die Vermögen der Unternehmen wurden teilweise Konkursverfahren eröffnet und sämtliche Gesellschaften letztendlich (wegen Vermögenslosigkeit, nach § 40 FBG oder gemäß § 2 AmtsLG) gelöscht:

- ***XX-GmbH***, ***FN XX-GmbH***: Firma gelöscht gemäß § 40 FBG
- ***XY-GmbH***, ***FN XY-GmbH***: Konkurs zu ***GZ 4 S*** des HG Wien; Firma gelöscht gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit.
- ***YY-GmbH***, ***FN YY-GmbH***: Konkurs zu ***GZ 6 S*** des HG Wien, Konkurs aufgehoben zu ***GZ 2 S*** des HG Wien; Firma gelöscht gemäß § 2 AmtsLG
- ***ZZ-GmbH***, ***FN ZZ-GmbH***: Konkurs eröffnet zu ***GZ 41 S*** des HG Wien; amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit

Aus dem Gewerberegister ist ob des Bf. zur GISA-Zahl ***XXXXXXXX*** das Folgende ersichtlich: Ob dem Bf. war mit Entstehungsdatum ***TT.MM.1994*** eine Gewerbeberechtigung „Handelsgewerbe gemäß § 124 Z. 11 GewO 1994“ eingetragen. Endigung dieser Gewerbeberechtigung war am ***TT.MM.2002***. Als Endigungsgrund ist eingetragen: „18-Entziehung der Gewerbeberechtigung wegen Konkurseröffnung, Abweisung eines Konkursantrages usf (§ 13 Abs. 3 und 5, § 85 Z 8 i.V.m. § 87 Abs. 1 Z 2 GewO 1994)“

Die Lebensgefährten ***Bf1*** und ***GF*** verfolgen seit Anfang der 2000er Jahre die Geschäftsidee, die beiden leerstehenden ***Projekt D-Center*** im ***Ort Projekt*** umzubauen und darin ein ***Name Bauprojekt*** zu betreiben. Der langjährig mit dem Bf. befreundete ***GS alt*** war bereit ein solches Startup-Unternehmen finanziell zu unterstützen. Im November 2001 wurde zu diesem Zweck die nunmehrige ***GmbH-1*** (kurz „***Abkürzung GmbH-1***“, ***FN GmbH-1***) errichtet. ***GS alt*** war Gesellschafter und ***GF*** die alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin. Der Bf., der sich als „Mastermind“ des Projektes bezeichnete, trat in der Folge in der Art eines selbständigen Projektmanagers für die Gesellschaft auf.

Nach der Klage vom ***TT.MM.2016*** (Verfahren wurde vor dem Handelsgericht Wien zur ***GZ 63*** geführt) waren ***GS alt*** und später auch ***GS*** (letzterer in der Folge der Einfachheit halber als Gesellschafter „GS“ bezeichnet) lediglich Treuhänder für den Treugeber ***Bf1***. Auch in der Klage vom ***TT.MM.2016-2*** wurde ausgeführt, dass nach außen ***GS alt*** als Gründer und Alleingesellschafter aufgetreten sei, dies jedoch „im Auftrag“ des Bf. gemacht habe. Im Urteil des OLG Wien zur ***GZ 129*** ist auf der Seite 17 ausgeführt, dass es sich bei der GmbH (Anmerkung: der ***GmbH-1***) von Anfang an um seine Vision und sein Projekt (Anmerkung: des Bf.) gehandelt habe und ihm nur aufgrund seines Konkurses das eigene Tätigwerden nicht möglich war. Weiters ist aus dem Hauptverhandlungsprotokoll im Verfahren ***GZ 123*** vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien, wo der Bf. unter Wahrheitspflicht als Zeuge vernommen worden ist, vom Bf. selbst ausgeführt worden (Seite 17 des Hauptverhandlungsprotokolls vom ***TT.MM.2019***): „Der Notar, wo wir dann dieses Angebot gezogen haben, hat zu mir gesagt, das ist ein Treuhandmissbrauch. Der Steuerberater sagt, es kann keine Treuhand gewesen sein, weil das Geld von ihm (Anmerkung: ***GS***)) gekommen ist. Was das juristisch jetzt wirklich war, es war eine Art Treuhandschaft, er (Anmerkung: ***GS***)) hat für uns die Gesellschaft nach außen hin vertreten gehabt. Aber das Geld ist definitiv von ihm gekommen.“

Die ***GmbH-1*** mietete zur Projektrealisierung im Februar 2002 von der Republik Österreich die ***Projekt D-Center*** im ***Ort Projekt*** samt der unterirdischen Einbauten und des oberirdisch eingezäunten Umfeldes an. Zur Verwirklichung ihres Geschäftsvorhabens versuchte sie, Investoren zu finden, um den geplanten Umbau des Mietobjektes zu einem ***Name Bauprojekt*** nach internationalen Standards finanzieren zu können (Projektvolumen zwischen € 80 bis € 150 Mio.).

Weder die Geschäftsführerin noch der Bf. verfügten über eine förmliche Fachausbildung für diese komplexe Aufgabenstellung, etwa in den Bereichen Betriebswirtschaft, Rechtswissenschaft, Bautechnik oder Informationstechnologie.

Die erste ambitionierte Geschäftsplanung hatte eine Realisierung des Projektes bereits im Jahr 2004 verkündet. Während das Vorhaben, die ***Projekt D-Center*** zu einem ***Name Bauprojekt*** umzubauen, überhaupt nicht vorankam, wurde im Jahre 2009 mit dem Ziviltechniker ***GS*** ein investitionsbereiter Interessent dafür gefunden, welcher anstelle von ***GS alt*** in das bislang nicht ans Ziel gelangte Unternehmen einstieg.

Im Dezember 2009 erfolgten unter Leitung eines gemeinsamen Steuerberaters wesentliche gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen. Drei weitere Gesellschaften mit ***GS*** als im Firmenbuch eingetragenen Alleingesellschafter sowie Frau ***GF*** als Geschäftsführerin wurden errichtet:

Die ***H-GmbH*** (***FN H-GmbH***), welche als Holdinggesellschaft von 2009 bis 2016 die gesamten Anteile an der ***GmbH-1*** hielt.

Die ***GmbH-3*** (***FN GmbH-3***), welche pauschale Managementleistungen an die ***GmbH-1*** verrechnete.

Die ***GmbH-2*** (***FN GmbH-2***), welche IT- und Büro-Dienstleistungen an die ***GmbH-1*** erbringen sollte und ab 2013 auch für andere Projekte des Gesellschafters ***GS*** eingesetzt wurde.

Alle diese Gesellschaften hatten ihre Geschäftsräumlichkeiten an der Adresse ***Adresse2***, welche die ***GmbH-1*** angemietet hatte. Gleichfalls wurde dem Bf. von der ***GmbH-1*** ein Büroraum an dieser Adresse unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

Während ***GF*** - ohne ein weiteres Entgelt dafür zu erhalten - auch bei der ***H-GmbH***, der ***GmbH-3*** sowie der ***GmbH-2*** die Tätigkeit der handelsrechtlichen Geschäftsführerin übernahm und sie bei den beiden letztgenannten Gesellschaften zudem auch die Funktion der gewerberechtlichen Geschäftsführerin ausübte, verrechnete der Bf. als Einzelunternehmer in regelmäßigen Abständen diverse Leistungen an die drei Unternehmen, nämlich die ***GmbH-1***, die ***GmbH-3*** und die ***GmbH-2***.

In der Zeit von 09.09.2014 (Datum Prüfungsauftrag) bis zum 16.06.2015 (Datum Bericht) fand beim Bf. eine Betriebsprüfung statt.

- Im Betriebsprüfungsverfahren der ***GmbH-1*** wurde ein schriftlicher Vorhalt des Prüfungsorgans (Fragenkatalog) zu den Geschäften der ***GmbH-1*** mit dem Bf. an den steuerlichen Vertreter übermittelt und vom steuerlichen Vertreter am 25.9.2014 folgende schriftliche Erklärung abgegeben (Fettdruck durch BFG):

„Über die Leistungen des ***Bf1*** gegenüber der Bf. (Anmerkung: die ***GmbH-1*** und den anderen Gesellschaften gebe es **keine schriftlichen Verträge**. ***Bf1*** sei damit einverstanden gewesen, dass die **vollständige Bezahlung der Rechnungen erst bei Realisierung des Projektes** erfolge. Er habe **Einblick in die Unternehmen**, sodass es für ihn ersichtlich sei, dass er **bei Projektrealisierung die offenen Forderungen dann problemlos ausbezahlt bekomme**. Derzeit würden die Unternehmen (***Abkürzung GmbH-1***, ***Abkürzung GmbH-2*** GmbH, ***Abkürzung GmbH-3*** GmbH) die Rechnungen nur mit einer Verzögerung des Fortschrittes in der Projektumsetzung bezahlen können und das wäre kontraproduktiv.

Es würden an ***Bf1*** aber Teilzahlungen geleistet. Die geleisteten Zahlungen und ihre Betragshöhe sei aus den vorgelegten BH-Konten ersichtlich (Anmerkung: betreffend die Rechnungen an die Bf. sind diese fallweisen Zahlungen aus der nachstehenden Tabelle ersichtlich. Die aktenskundigen Bankbelege beweisen, dass die Bf. (Anmerkung: die ***GmbH-1***) ***Bf1*** mittels Onlinebanking runde Beträge – meist zwischen 500 und 2000 € - in unregelmäßigen Abständen überwiesen hat, ohne dabei irgendeinen Bezug zur Begleichung einer bestimmten, konkret bezeichneten Rechnung herzustellen. Ebenso erfolgten die Verbuchungen dieser Zahlungen ohne Bezugnahme darauf, welche Rechnung mit der jeweiligen „Teilzahlung“ eigentlich hätte erfüllt werden sollen).

Ein Grund für die, von ***Bf1*** 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. Außerdem würden die Rechnungen ohne die Rechnungsausstellung verjähren (Anmerkung: gemeint sind die behaupteten Kundenforderungen des ***Bf1*** für seine angeblichen Leistungen).

Wie schon erwähnt, sei ***Bf1*** auch im eigenen Interesse wegen der schnelleren Umsetzung des Projektes **mit der vollständigen Bezahlung erst bei Realisierung des Projektes** einverstanden.

Nach dem derzeitigen Businessplan sei von einer Projektrealisierung des „***Projekt D-Center***“ Ende 2016/Anfang 2017 auszugehen.“

Der Bf. hat an die ***GmbH-1*** Rechnungen in folgenden Höhen gelegt und hat der Bf. Zahlungen in den nachstehend angeführten Höhen erhalten:

Jahr	RE v. ***BfI*** (BH-Kt. L60011 u. 3/30017) an ***Abkürzung GmbH-1***.	-Betrag brutto	USt/VSt
2009	Rechnungen	32.400,00	5.400,00
	Zahlungen	0,00	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2009	32.400,00	
2010	Rechnungen	184.466,67	30.744,45
	Zahlungen	0,00	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2010	216.866,67	
2011	Rechnungen	144.562,43	24.093,41
	Zahlungen	20.287,97	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2011	341.141,13	
2012	Rechnungen	0,00	
	Zahlungen	23.206,82	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2012	317.934,31	
2013	Rechnungen	0,00	
	Zahlungen	15.500,00	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2013	302.434,31	
2014	Rechnungen bis 6/2014	408.785,50	68.130,91
	Zahlungen bis 8/2014	2.000,00	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 8/2014	709.219,81	
	ausgewiesene USt/Vorsteuerabzug der Bf. gesamt		128.368,77
	Insgesamt geleistete Zahlungen an ***BfI***	60.994,79	

In den Jahren 2012 und 2013, in denen der Bf. keine Rechnungen an die ***GmbH-1*** gelegt hat, stellte er jedoch an die ***Abkürzung GmbH-2*** GmbH Rechnungen über € 208.900,80 und an die ***Abkürzung GmbH-3*** GmbH Rechnungen über € 275.040 aus.

- An den Gesellschafter (**GS**) wurde im Rahmen des Prüfungsverfahrens eine Fragenliste übermittelt und diese vom GS wie folgt beantwortet (Fettdruck durch BFG):

Vermerk:

Die Angaben des Herrn **GS** werden hier in Folge in schriftlicher Form von den Außenprüfern festgehalten.

Die Besprechung am 19.11.2014 wurde aus zeitlichen Terminkollisionen unterbrochen und wird hiermit fortgesetzt (der Termin wurde mit Herr **GS** dementsprechend für 05.12.2014 koordiniert).

Eine Abschrift der Niederschrift vom 19.11.2014 wurde zwischenzeitig Herrn **GS** durch die Prüfer per Mail übermittelt.

Herrn **GS** wurde in der Zwischenzeit die Möglichkeit eingeräumt, den Fragenkatalog schriftlich zu ergänzen bzw. ev. notwendige Abänderungen vorzubringen.

Vereinbarungsgemäß wird das Auskunftsersuchen heute am 05.12.2014 ab 08.30 Uhr fortgesetzt und von Herrn **GS** folgende Auskünfte erteilt:

Fragenliste zur Besprechung am 19.11.2014

- „1.) Sie sind zu 100% Gesellschafter der **H-GmbH**, an welcher wiederum 5 stille Beteiligte vorzufinden sind.
(**stiller Beteiligter 1**, **stiller Beteiligter 2**, **stiller Beteiligter 3**, **GF** und **Bf1**). Bitte um kurze Erläuterung bzgl. der stillen Beteiligung.
- 2.) Haben Sie Herrn **Bf1** ein Darlehen von € 117.642,30 gegeben?
- 3.) Herr **Bf1** ist laut Büchern mit einer Einlage von € 417.642,30 an der **H-GmbH** beteiligt. Wissen Sie, wie oder woher er die restlichen € 300.000,-- für die stille Einlage finanziert hat?
- 4.) Sie sind GF und Gesellschafter der **GmbH-4**. Hält Herr **Bf1** seinen Anteil treuhändisch für die **GmbH-4**?
- 5.) Wie konnten Sie Frau **GF** als Geschäftsführerin für die Unternehmen rekrutieren?
- 6.) Wie wurde Herr **Bf1** als Dienstleistungserbringer gewonnen?
- 7.) Warum ist Herr **Bf1** nicht bei einer der Gesellschaften im Angestelltenverhältnis beschäftigt?

8.) Inwieweit arbeiten Sie operativ am Geschäft der ***Abkürzung GmbH-1*** und ***Abkürzung GmbH-2*** mit? Haben Sie Einblick, welche Forderungen der anderen Gesellschafter an die ***GmbH-1*** bzw. an die ***Abkürzung GmbH-2*** GmbH bestehen?

9.) Wie sollen die Forderungen des Herrn ***Bf1*** (somit die zugekauften Leistungen generell) bezahlt werden, wenn das ***Projekt D-Center*** keinen Erfolg zeigt?

10.) Wie war die Finanzierung der Leistungen (ZB von Herrn ***Bf1***), aber auch Ihre eigenen in Rechnung gestellten Leistungen geplant?

11.) Inwieweit haben Sie Einblick, welche Rechnungen Herr ***Bf1*** an die genannten Unternehmen fakturiert? Es gibt keine schriftlichen Verträge hinsichtlich seiner Leistungen und auch keine Vereinbarungen hinsichtlich Zahlungsvereinbarungen. Gibt es Erfolgsvereinbarungen? Bitte erläutern Sie diese nicht fremdüblich gestaltete Vereinbarung.

12.) Mit welcher Summe definieren Sie das Projektvolumen (in Unterlagen finden sich zwischen 80 und 150 Millionen)?

13.) Wer ist bzw. war für die Einreichpläne bei den Magistraten zuständig?

(***Magistratsabteilung AA Name Bewilligung 1***)

(***Magistratsabteilung BB Name Bewilligung 2***)

(***Magistratsabteilung CC***: ***Bezeichnung der Maßnahme zu Nutzung*** ***Gewässer-Name***, ***Name Bewilligung 3***)

(***Magistratsabteilung DD Name Bewilligung 4***)

14.) Da es keinen schriftlichen Vertrag gibt ersuchen wir um kurze Stellungnahme betreffend der vereinbarten Leistungen des Herrn ***Bf1*** und der prozentuellen Beteiligung bei Kapitalerhöhung.

15.) An die ***Abkürzung GmbH-3*** GmbH sind seit dem Wirtschaftsjahr 2010 Verbindlichkeiten offen. Das heißt von Ihrer Seite bestehen Forderungen von € 656.735,-- an die ***Abkürzung GmbH-3*** GmbH.

Welche Leistungen wurden hier von Ihrer Seite erbracht und wie ist die weitere Vorgehensweise hinsichtlich dieser offenen Forderungen geplant?

Die Aussagen von Herrn ***GS*** wurden sinngemäß aufgezeichnet und im Anschluss von Herrn ***GS*** gelesen und paraphiert.

Zu 1) Herr ***GS*** bittet die Außenprüfung selbst in die Bücher zu sehen, da er nicht genau sagen kann, wer die stillen Beteiligten bei der Holding (***H-GmbH***) sind.

Er führt wie folgt an: Bekannt ist mir die stille Beteiligung mit dem ***stiller Beteiligter 1*** (€ 24.000,--) und der ***stiller Beteiligter 3*** (€ 419.055,--). Die stille Beteiligung seitens ***stiller Beteiligter 2*** ist mir nicht bekannt. Eine gewisse Beteiligung von Frau ***GF***

und Herrn ***Bf1*** ist mir schon bekannt, aber nicht in dieser Höhe.

(Anmerkung der AP: Herr ***Bf1*** ist laut Gesellschaftsvertrag (stille Beteiligung) mit € 417.642,30 beteiligt und Frau ***GF*** mit € 90.000,--.)

Zu 2) Ja, ich habe Herrn ***Bf1*** ein Darlehen durch mehrere Teilbeträge innerhalb von einigen Jahren (über 10 Jahre hindurch) gegeben. Diesen Betrag hat er in vielen Tranchen bekommen und die sind bis heute nicht rücküberwiesen worden. Es werden in Summe über € 100.000,- sein. Das ist ein komplett privates Darlehen.

Zu 3) Ich habe angenommen, Frau ***GF*** und Herr ***Bf1*** haben eine stille Einlage, aber ich wusste nicht in welcher Höhe.

Ende 2009/bzw. 2010 habe ich Herrn ***Bf1*** € 300.000,-- auf ein Konto überwiesen (aber auf ein Firmenkonto; nicht auf sein Privatkonto). Dieser Betrag wurde aber innerhalb kürzester Zeit wieder rücküberwiesen. Ich weiß nicht genau auf welches Konto das Geld überwiesen wurde.

Ich weiß nicht, ob eine Beteiligung von Herrn ***Bf1*** tatsächlich zustande gekommen ist. Bitte befragen Sie dazu den ehemaligen Steuerberater der Unternehmen. Herr *** ist der geistige Schöpfer dieser Rechnungslegungen und der Gesellschaften, so wie sie heute strukturiert sind.

Zu 4) Nein es ist mir nicht bekannt, dass Herr ***Bf1*** seine Anteile treuhändisch für die ***GmbH-4*** hält. Ich habe auf jeden Fall nie einen Treuhandvertrag mit Herrn ***Bf1*** unterzeichnet. (Anmerkung AP: Diesbezüglich wird der steuerliche Vertreter der ***GmbH-4*** befragt bzw. wird Herr ***GS*** mit seiner steuerlichen Vertretung die Bücher hiezu vorlegen.)

Zu 5 und 6) Burghauptmann ***Name BH*** hat mir Herrn ***Bf1*** im Jahre 1998 (ca.) bekannt gemacht. Ich wollte das unikate ***Projekt D-Center*** nicht sterben lassen. Frau ***GF*** war seit Gründung im Unternehmen.

Zu 7) Angestelltenverhältnis des Herrn ***Bf1*** war kein Thema. Ich hätte Herrn ***Bf1*** auch angestellt. **Frau ***GF*** und Herr ***Bf1*** haben Gestaltungsfreiheit.** Ich habe Herrn ***Bf1*** öfters etwas geborgt (siehe dazu Frage 2).

Zu 8 bis 14) An der Entwicklung des ***Projekt D-Center*** arbeite ich mit. Die ***Abkürzung GmbH-2*** setze ich für meine persönlichen Projekte ein. Wie schon erwähnt, **Frau ***GF*** und Herr ***Bf1*** haben Gestaltungsfreiheit.** Ich habe die ausgestellten Rechnungen von Herrn ***Bf1*** an die Firmen nicht gesehen und nicht unterzeichnet. Ich selbst habe auch die Aufträge für diverse Leistungen nicht erteilt.

Herr ***Bf1*** hat seit 1999 zu einem hohen Prozentsatz seine Arbeitszeit für die Projekte aufgewandt. Herr ***Bf1*** managt und bringt seine Leistung. Ich bringe neben meiner

Leistung das Geld. **Es ist vereinbart, dass Herr ***Bf1*** beim Verkauf des Projektes einen zusätzlichen Anteil am Erfolg erhält.**

Dazu ist nichts Konkretes (schriftlich) vereinbart. Es geschieht alles auf Trau und Glaube. Darum bringt er seine Leistungen ein. Ich habe aber nicht gewusst, dass er Forderungen in dieser Höhe stellt. Ich nehme an, dass die Intention, natürlich **neben dem Vorsteuerguthaben** folgende ist: **wenn ein Investor kommt** und die Leistungen von Herrn ***Bf1*** dann bezahlt werden können — die Höhe der Leistungen dann in einem beachtlichen Rahmen ist. Dann **gehen die erwirtschafteten Gewinne eins zu eins zu ***Bf1***, um seine Forderungen abzudecken.**

Ich bin reiner Investor, ich wurde in der Zwischenzeit auch über die Rechnungshöhen informiert (Anmerkung der BP, dies geschah zwischen den beiden Besprechungsterminen 19.11.2014 und 05.12.2014). Die ausgestellten Rechnungen sind plausibel, ihre Höhe ist in der Relation zu den Rechnungen die in den Vorjahren gelegt wurden, deshalb extrem hoch, **weil hier schon Erfolgshonorare vorweg fakturiert wurden.**

Ich bezeichne mich selbst als Realwirtschaftler, Herr ***Bf1*** und seine Leistungen, das explodiert der Höhe nach. Ich werde das mit ihm besprechen und wir müssen eine Lösung finden. Diese Rechnungen habe ich nicht genehmigt und auch nicht in Auftrag gegeben. Nach meiner eigenen Betriebsprüfung habe ich beschlossen, einen Wirtschaftsprüfer die Geldflüsse und Belege prüfen zu lassen. Die Beträge der Erfolgshonorare müssen von den geleisteten Rechnungen gesondert festgelegt werden. Somit ergibt sich folglich, dass die Leistungsfakturierungen von Herrn ***Bf1*** zum derzeitigen Zeitpunkt herabgesetzt werden müssen.

Die Höhe der Rechnungen war mir nicht bekannt. Ich gehe auch davon aus, dass Herr ***Bf1*** an sein Lebenswerk glaubt und daran, irgendwann einen Erlös zu haben. Geleistet hat er sicher, wir haben keinen Stundensatz vereinbart. Leistungen in diesen Sphären hätte ich abzeichnen wollen.

Die Prüfer befragen Herrn ***GS*** weiters betreffend einiger ausgewählter Rechnungen, fakturiert von Herrn ***Bf1***:

Betreffend Provision und der Kapitalerhöhung:

„Da habe ich nichts davon gewusst, aber auch nichts dagegen. Aber Herr ***Bf1*** hätte das mit mir absprechen müssen. Ich selber schreibe meine Leistungen auch auf, aber ich fakturiere sie derzeit nicht.“

Betreffend Magistratsabrechnungen:

Zu den Rechnungen Nr. R201405004, R201405005 und R2014006, alle vom 31.5.2014 über jeweils € 42.000 für *****Bewilligung 1*****, *****Bewilligung 2***** und *****Name Bewilligung 3*****

des Magistrats der Stadt Wien erklärt ***GS***:

„Das was Herr ***Bf1*** hier fakturiert hat, sind seine persönlichen Leistungen; es gab diesbezüglich auch Konsulenten, die sind in meinem Aufwand. Auch von diesen Verrechnungen habe ich nichts gewusst, aber auch generell nichts dagegen. Die Subleister habe alle ich in meinem Aufwand. Allein für die ***Bewilligung 1*** hatte ich 8 Subleister engagiert, die ich alle bezahlt habe. Dass sich Herr ***Bf1*** hier auch noch etwas in Rechnung stellt, war mir nicht bekannt, ist aber gerechtfertigt. Über die Höhe ist zu diskutieren.“

Die Betriebsprüfung hat genau zu diesen – vom Bf. verrechneten – Leistungen eine Honorarnote des Ingenieurbüros ***Name I-Büro*** vom 18. März 2014 an die Bf. über € 35.805 mit einer detaillierten Stunden- und Leistungsaufzeichnung, aber auch andere Abrechnungen des Ingenieurbüros ***Name I-Büro*** beigeschafft. Gegenstand der vom Ingenieurbüro ***Name I-Büro*** fakturierten Leistungen war die Beratung, Hilfestellung bei der Lösungsfindung und Umsetzung, insbesondere die Erarbeitung eines ***Bewilligung 1*** und ***Bewilligung 3*** bewilligungsfähigen Projektes und die Erlangung der für die Umsetzung erforderlichen behördlichen Bewilligungen zur angestrebten Entsorgung der im ***Name Bauprojekt*** „***Projekt D-Center***“ anfallenden Abwärme mittels ***Gewässer-Name***. Zudem sind für diese Leistungen „Abwärmeentsorgung durch ***Gewässer-Name***“ nach den obigen Angaben des ***GS*** von ihm acht Subleister engagiert und bezahlt worden.

Dass die Leistungen tatsächlich von einer anderen (juristischen) Person und nicht vom Bf. erbracht worden sind, erhellt sich auch daraus, dass eine GmbH, bei der der GS Gesellschafter-Geschäftsführer ist, von der klagenden Partei ***Name I-Büro*** auf Zahlung des restlichen Honorars für seine Beratungs- und Planungstätigkeit verklagt und diese Gesellschaft auch zur Zahlung verurteilt worden ist.

Betreffend fakturierte Leistung 0,1 % der Projektsumme von 150 Millionen:

Zu der Rechnung, Nr. R201405007 vom 31.5.2014 über € 180.000, für die Erteilung der Fristverlängerung zur ***Bewilligung 4*** betreffend die Abbruch- und Sanierungsmaßnahmen beim ***Projekt D-Center*** (0,1% der Projektsumme von € 150 Mio.) erklärt ***GS***:

„Wie er auf die 150 Mio kommt ist mir in der Zwischenzeit klar.

Das ist aber eine typische, Herrn *Bf1*** zustehende vorgezogene Erfolgsprämie, die ihm zum Zeitpunkt des Erfolgs zustünde — dh wenn das Unternehmen Gewinne erwirtschaftet oder veräußert wird.“**

Leistungsgegenstand hier ist nur eine Fristverlängerung. Von der ***Bewilligung 4*** ist nur die Genehmigung von Abbruch- und Sanierungsmaßnahmen erfasst, nicht aber eine Baugenehmigung zur Errichtung eines ***Name Bauprojekt***. Die ***Bewilligung 4*** war bis zu einem Mitte Dezember 2016 von der ***Behörde 4*** vorgenommenen

Lokalausweis nicht abgeschlossen. Von dem Bf. (bzw. von der ***Abkürzung GmbH-1*** GmbH) ist kein neuerlicher Antrag auf Fristverlängerung der gegenständlichen ***Bewilligung 4*** zu Sanierungszwecken mehr gestellt worden, sodass diese am 31.12.2016 endgültig erloschen ist.

Im Zuge der Außenprüfung bei der ***GmbH-1*** (***Abkürzung GmbH-1*** GmbH) wurden von den Prüfern (***2 Namen Prüfer***) zu den vom Bf. ausgestellten Rechnungen detaillierte Leistungsbeschreibungen abverlangt. Eine hinreichende Leistungsbeschreibung und Dokumentation zur Feststellung und zum Nachweis der tatsächlich vom Bf. erbrachten Tätigkeiten wurde von der ***Abkürzung GmbH-1*** GmbH aber nicht oder nur mangelhaft erbracht. Es erfolgten nur allgemeine Erklärungen zu angeblich erbrachten Leistungen und die Vorlage eines Fotos des Bf., 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 sei aber nicht erfolgt.

Leistungen an die ***Abkürzung GmbH-2*** - Stellungnahme GS:

„Im Feb/ März 2015 sollen die ersten Einnahmen kommen, die Hardware ist in der ***Adresse2*** muss auch im Aufwand zu finden sein. Das Softwareprogramm wird dzt noch geleast.

Zb die Firma ***Name Firma1*** — die Hardware wurde bis dato leihweise zur Verfügung gestellt und findet sich somit auch nicht im Anlagevermögen.

Kunden wie ***Name Firma2*** können damit bedient werden. Laut Herrn ***Bf1*** sollen, wenn er die vollständige Implementierung fertig hat, die ersten Erlöse folgen. Wir gehen davon aus, dass binnen der nächsten 24 Monate Erlöse erzielt werden.“

Z 15) Das waren richtige Projekte — ***Name Bauprojekt*** in ***Stadt 2 EU***, ***Stadt 1 EU*** und ***Stadt 3 EU***. Im Notfall muss ich es ausbuchen. ***GmbH-3*** führt Planungen durch, auch für die ***Abkürzung GmbH-1***.

Protokoll zur Auskunftserteilung, Fortsetzung am 05.12.2014:

Das Protokoll vom 19.11.2014 wurde ergänzt und folgende Vorgehensweise mit Herrn ***GS*** vereinbart:

Herr ***GS*** erhält in Kopie die excel-Aufstellung hinsichtlich aller fakturierten Leistungen im Prüfungszeitraum (und Nachschauzeitraum) seitens Herrn ***Bf1*** an die ***Abkürzung GmbH-2***/***Abkürzung GmbH-1*** und ***Abkürzung GmbH-3***, Herr ***GS*** wird im Detail dazu Stellung nehmen und die Leistungen ordnungsgemäß bewerten und jener Teil der als Art „Erfolgshonorar“ subsummiert wurde wird, muss aus den Rechnungen hinausgerechnet werden. Dazu vereinbaren die Außenprüfer und Herr ***GS*** folgenden Termin: MO 22.12.2014.

- Durchführung einer Außenprüfung, Betriebsprüfungsbericht vom 16.6.2015, Niederschrift vom 2.6.2015

2014/2015 erfolgte beim Bf. für die Jahre 2011 bis 2012 eine Außenprüfung (AP) und für den Zeitraum 1/2013 bis 6/2014 eine Nachschau betreffend Umsatzsteuer.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 16.6.2015 und in der Niederschrift vom 2.6.2015 wurden sinngemäß nachstehende streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Der Bf. habe im geprüften Zeitraum an die Firmen ***GmbH-2***, ***GmbH-1*** und ***GmbH-3*** diverse Leistungen fakturiert, welche von diesen jedoch nur zu einem Bruchteil bezahlt worden seien.

So habe der Bf. Leistungen fakturiert

- an die ***GmbH-2*** vom 08/2010 - 07/2014 für Beratungsdienstleistungen, Projektplanungen und IT Leistungen in Höhe von 987.268,80 Euro, welchen lediglich eine Bezahlung an den Bf. in Höhe von 53.267,55 Euro (5,40%) gegenüberstünde.
- an die ***GmbH-1*** im Zeitraum vom 01/2011 - 08/2014 betreffend das Projekt „***Projekt D-Center***“ in der Gesamthöhe von 553.347,93 Euro, welchen lediglich eine Bezahlung an den Bf. in Höhe von 60.994,79 Euro (11,02%) gegenüberstünde.
- an die ***GmbH-3*** im Zeitraum vom 08/2010 - 07/2014 für eine monatliche Managementumlage, Projektleistungen „Expansion ***Land EU***“ sowie Projekt „***Stadt 1 EU***“ (Stollenanlage in ***Land EU***) in der Gesamthöhe von 542.880,00 Euro, welchen lediglich eine Bezahlung von 18.500,00 Euro (3,41 %) an den Bf. gegenüberstünde. Bei diesen Beträgen seien auch Rechnungen, welche Grundstücksleistungen im Ausland betreffen, inkludiert.

Der Bf. habe somit von den genannten Unternehmen im Zeitraum vom 08/2010 - 07/2014 lediglich Bezahlungen in Gesamthöhe von 132.762,34 Euro erhalten.

(Tz 1.1.)

GS („Gesellschafter“) sei Gesellschafter aller drei involvierten Unternehmen. Er halte an ***Abkürzung GmbH-2*** und ***Abkürzung GmbH-3*** 100% der [Gesellschafts-]Anteile und sei auch an der ***Abkürzung GmbH-1*** mittelbar über die ***H-GmbH*** wiederum Alleingesellschafter.

Bei allen drei Leistungsempfängern sowie bei der übergeordneten Holding der ***Abkürzung GmbH-1***, der ***H-GmbH***, sei außerdem die Lebensgefährtin des Bf., Frau ***GF*** („Geschäftsführerin“), als Geschäftsführerin tätig. Der Bf. habe laut eigener Aussage sowie laut Auskunft der steuerlichen Vertreterin Einblick in den laufenden Geschäftsgang und sei ihm

somit neben dem Projektstand auch die finanzielle Situation der Gesellschaften bekannt. Er repräsentiere die Unternehmen nach außen und habe seine Büroräumlichkeiten an derselben Adresse, an welcher auch alle drei Unternehmen ihren Sitz hätten.

(Tz. 1.2.)

Zwischen jeweils ***Abkürzung GmbH-2***, ***Abkürzung GmbH-1*** und ***Abkürzung GmbH-3*** sowie dem Bf. bestünde über die Art der vom Bf. zu erbringenden Leistung lediglich eine mündliche, über die Höhe des Entgelts sowie über den Zeitpunkt der Bezahlung - somit über essentialia negotii - überhaupt keine Vereinbarung (Tz. 1.4., Tz. 1.6, Tz 1.8., Seite 18). Begründet werde dies vom Bf. damit, dass er „Visionär“ sei und die vollständige Bezahlung mit Realisierung der Projekte erfolge, dies sei auch vom Gesellschafter der leistungsempfangenden Unternehmen niederschriftlich bestätigt worden (Tz. 1.8. Seite 18).

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

(Tz. 1.4.)

Der Bf. berechne die Steuer für seine Leistungen nach den vereinnahmten Entgelten gem. § 17 UStG 1994 (Istbesteuerung), während es sich bei den Leistungsempfängern um Unternehmer handele, die gemäß § 12 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug berechtigt seien. Die Unternehmen, an welche der Bf. fakturiere, brächten die [gesamten] in den Rechnungen vom Bf. ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern in Abzug, während der Bf. nur die tatsächlich vereinnahmten Entgelte (somit nur einen Bruchteil der fakturierten Leistungsentgelte) der Umsatzbesteuerung unterwerfe.

(Tz. 1.1., Tz 1.3. Seite 8, Tz 1.4.)

Weiters stelle die in [einigen] Rechnungen des Bf. verwendete Leistungsbezeichnung „Managementumlage“ ohne genaue Leistungsbeschreibung keine für den Vorsteuerabzug unabdingbar notwendige Leistungsbeschreibung dar.

(Tz. 1.3, Seite 8)

Mit Verweis auf die Angaben des Bf. wurde zudem festgestellt, dass es sich bei den unter der Leistungsbeschreibungen „Expansion ***Land EU***“ sowie Projekt ***Stadt 1 EU***“/ „Projektentwicklung unterirdischer Stollenanlage Datenschutzzentrum ***Stadt 1 EU***“/***Land EU***“ um pauschal verrechneten sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück in ***Land EU*** handele. Diese Leistungen seien vom Bf. als in Österreich steuerbar angesehen und die diesbezüglichen Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt worden.

(Tz. 2)

Die Aussagen des Gesellschafters ließen ferner auf eine freie Hand der Geschäftsführerin und des Bf. in der Gestaltung der Geschäftsgebarung der Unternehmen ***Abkürzung GmbH-2***,

Abkürzung GmbH-1 und ***Abkürzung GmbH-3*** schließen und hätte dies dazu geführt, dass es zu Fakturierungen von Beträgen durch den Bf. kam, über deren Höhe sich der Gesellschafter nicht bewusst gewesen sei.

Die [in der Praxis] „freien Hand“ der Geschäftsführerin und des Bf. sei auch durch das Protokoll der Generalversammlung der „***Abkürzung GmbH-1***“ vom 23. Dezember 2009 zu belegen, in welcher die Befugnisse der Geschäftsführung geregelt worden seien. Dem Protokoll sei zu entnehmen, dass der alleinig bestellte Geschäftsführer oder die alleinig bestellte Geschäftsführerin, sofern er nicht gleichzeitig der alleinige Gesellschafter sei, zur Vornahme von diversen Geschäften an die Zustimmung der Generalversammlung gebunden sei. Die Geschäftsführerin sei [demnach] beispielsweise [lediglich] befugt, Investitionen bis zu einem Betrag von € 7.267,28 im Einzelnen bzw. insgesamt pro Geschäftsjahr bis zu einem Betrag von € 72.672,83 zu tätigen. Dass die Honorarnoten des Bf. an die ***Abkürzung GmbH-1*** [dennoch] ein Vielfaches überstiegen, sei offenkundig. Der Gesellschafter habe von den meisten der Eingangsrechnungen in dieser Höhe nichts gewusst und gebe an, dass er Leistungen „in diesen Sphären“ hätte abzeichnen wollen. Weiters seien die verrechneten Leistungen des Bf. von ihm nicht genehmigt und nicht in Auftrag gegeben worden. Bei der ersten Besprechung am 19. November 2014 habe sich der Gesellschafter mit der Ankündigung, dass der Bf. seine Rechnungen korrigieren müsse, verabschiedet. Bis zur nächsten Befragung am 5. Dezember 2014 habe er diesen Gedanken jedoch wieder verworfen.

Zusammengefasst gehe somit aus den Angaben des Gesellschafters in den Befragungen hervor, dass die Geschäftsführerin und der Bf. Gestaltungsfreiheit gehabt hätten, alles auf Treu und Glaube geschehen, ihm die Höhe der Rechnungen nicht bekannt und kein Stundensatz mit dem Bf. vereinbart gewesen sei. So gab er an, dass die Leistungen des Bf. der Höhe nach explodiert seien, diesbezüglich eine Lösung gefunden werden müsse, die Beträge der Erfolgshonorare müssten von den geleisteten Rechnungen gesondert festgelegt und somit die Leistungsfakturierung zum aktuellen Zeitpunkt herabgesetzt werden.

(Tz. 1.8., Seite 16)

Weiters gehe hervor, dass Teile der vom Bf. fakturierten Leistungen vorweg fakturiert worden seien. Der Bf. habe unbestritten erfolgsabhängige, noch nicht erbrachte Komponenten seiner Leistungserbringung in Rechnung gestellt. Der Gesellschafter habe bei einzelnen Rechnungen, wie beispielsweise jener für die Provision der Kapitalerhöhung angegeben, dass er von diesen nichts gewusst hätte und erst durch das FA von den irrsinnig hoch ausgestellten Rechnungen des Bf. erfahren habe. Er habe zwar nichts dagegen, allerdings hätte der Bf. das mit ihm absprechen müssen. Der Gesellschafter selbst schreibe seine Leistungen zwar auf, fakturiere sie derzeit aber nicht.

(Tz. 1.5)

Sowohl den Angaben der steuerlichen Vertreterin des Bf. als auch jenen des Gesellschafters sei zu entnehmen, dass die Bezahlung der Rechnungen des Bf. erst bei Realisierung des Projektes bzw. der Projekte erfolgen sollte. Auch seien die hohen ausstehenden Forderungen seitens des Bf. nicht eingetrieben worden.

(Tz. 1.2. Seite 6, Tz. 1.7. Seite 14).

Wenn die steuerliche Vertreterin [hingegen] in ihrem Email vom 04.03.2015 festhalte, dass es keine Vereinbarung gebe, welche die Bezahlung des Bf. von der Fertigstellung eines der Projekte abhängig mache, so stehe diese Aussage nunmehr mit sämtlichem Schriftverkehr sowie den Aussagen des Gesellschafters und der steuerlichen Vertreterin [selbst] im Widerspruch. Für die Prüfer seien keinerlei Anhaltspunkte sichtbar, warum die Aussagen des Gesellschafters nicht mit dem wahren wirtschaftlichen Geschehen im Einklang stehen sollten. Außerdem werde den Angaben des Gesellschafters als sog. „Prima-facie-Beweis“ der Vorrang gegenüber anderslautenden Aussagen gegeben.

(Tz. 1.6)

Auch sei bereits im Bericht über das Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung im Jahre 2012 vom damaligen Außenprüfer des Finanzamtes Wien 1/23 hinsichtlich der offenen Rechnungen festgehalten worden, dass gemäß steuerlicher Vertretung erwartet werde, dass die in Rechnung gestellten Leistungen des Bf. durch den Einstieg weiterer Investoren bis Ende 2012 bezahlt werden könnten. Es sei jedoch festzustellen, dass bisher weder der Einstieg von Investoren noch eine Bezahlung der offenen Forderungen erfolgt sei.

(Tz. 1.7., Seite 15)

Ferner wurde festgehalten, dass der Gesellschafter dem Bf. ein Darlehen über 117.642,30 Euro gewährt habe. Über dieses sei weder ein schriftlicher Vertrag gefertigt noch eine diesbezügliche Bonitätsprüfung durchgeführt oder eine Vereinbarung betreffend Verzinsung, Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten getroffen worden. Der Gesellschafter habe auch keinen genauen Überblick über die Höhe der noch aushaftenden Darlehensbeträge.

(Tz. 1.2).

Nach Erörterungen zu den Tätigkeiten der ***Abkürzung GmbH-2***, ***Abkürzung GmbH-1*** und ***Abkürzung GmbH-3*** sowie deren Vorgehen bei der gegenseitigen umsatzsteuerneutralen Weiterverrechnung von Leistungen des Bf. wurde ausgeführt, dass auch Mieten für die Büroräumlichkeiten zwischen den Unternehmen „im Kreis“ fakturiert würden. Dies führe in Zeitabschnitten zu den einzigen Umsatzerlösen.

(Tz 1.3. Seite 8)

Die Feststellungen wurden von der AP wie folgt gewürdigt:

Die Behörde nehme es als gegeben an, dass der Bf. Leistungen an die ***Abkürzung GmbH-2***, ***Abkürzung GmbH-1*** und ***Abkürzung GmbH-3*** erbrachte.

(Tz. 1.8., Seite 15)

Zusammenfassend liege im gegenständlichen Fall ein Naheverhältnis zwischen den beteiligten Personen des Bf., des Gesellschafters sowie der Geschäftsführerin vor. Bei der Geschäftsführerin spreche deren Eigenschaft als Lebensgefährtin des Bf. für eine solche Wertung.

(Tz 1.2. Seite 4, Tz 1.8. Seite 16)

Beim Gesellschafter spreche dafür insbesondere die Gestaltung des Privatdarlehens in Höhe von 117.642,30 Euro, welches über die Jahre bis heute nicht zurückbezahlt wurde. Es sei darüber kein schriftlicher Vertrag gefertigt, keine diesbezügliche Bonitätsprüfung durchgeführt und keine Vereinbarungen betreffend Verzinsung, Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten getroffen worden. Der Gesellschafter habe auch keinen Überblick darüber, über welche Höhe noch Darlehensbeträge aushaften. Dies spreche alles dafür, dass eine weit über die nur geschäftlichen Bereiche hinausgehende persönliche Beziehung zwischen dem Gesellschafter und dem Bf. vorliege. Es sei nicht davon auszugehen, dass der Gesellschafter einer ihm nicht nahestehenden Person zu einem solchen Vorteil verholfen hätte.

(Tz 1.2. Seite 5, Tz 1.8., Seite 16, 17).

Die Dispositions- bzw. Einflussmöglichkeit des Bf. auf die Firmen ***Abkürzung GmbH-2***, ***Abkürzung GmbH-1*** und ***Abkürzung GmbH-3*** gelte als gegeben, unterstrichen von der privaten Beziehung zur Geschäftsführerin aller drei Unternehmen.

(Tz. 1.8., Seite 18)

Der Bf. habe fremdunüblich auf die volle Bezahlung seiner verrechneten Leistungen verzichtet und lediglich monatlich einen geringen Teilbetrag erhalten (Tz. 1.8., Seite 18). Die ziffernmäßig enorm hohen fakturierten Eingangsrechnungen bei den Unternehmen, welche die ausgewiesenen Steuerbeträge als Vorsteuer in Abzug gebracht hätten, hätten zwangsläufig zu einem Vorsteuerüberhang geführt (Tz. 1.8., Seite 17). Der Bf. hingegen, welcher die Umsatzsteuer gem. § 17 UStG 1994 nur für die auch tatsächlich vereinnahmten Beträge abführe, habe aufgrund seiner Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich der Bezahlung mit den verbundenen Firmen, nur einen Bruchteil an Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt.

(Tz. 1.1. Seite 4, Tz. 1.8. Seite 18).

Insgesamt wurde aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes von der Außenprüfung der Schluss gezogen, dass die Geschäftsgebarung und der damit verbundene Vorsteuerüberhang für die Unternehmen nur aufgrund der persönlichen Einflussmöglichkeit des Bf. auf die Gesellschaften und den dahinterstehenden Personen erfolgt sei. Diese zwischen dem Bf. als Leistenden und den Leistungsempfängern gewählte Gestaltung der Zahlungsmodalitäten entspreche nicht einer im Geschäftsverkehr zwischen fremden Dritten üblichen Vorgangsweise (Tz. 1.8. Seite 18). Die Umsatzsteuerneutralität im Sinne der in Österreich konzipierten Netto-Allphasen-Steuer mit Vorsteuerabzug, welche zu einer Kostenneutralität innerhalb der Unternehmerkette führen solle, sei bei den vom Bf. im Prüfungszeitraum gelegten Rechnungen nicht gegeben (Tz 1.3. Seite 8).

Die gewählte Verrechnungspraxis entspreche keinesfalls den im gängigen Wirtschaftsleben üblichen Modi bzw. widerspreche diese gar den Erfahrungen des täglichen Lebens.

(Tz 1.4. Seite 10)

Aus Sicht sämtlicher Vertragsteile bestünde keinesfalls Fremdüblichkeit hinsichtlich der Leistungsgebarung. Dies und dass ein solcher Werkvertrag niemals mit Fremden geschlossen worden wäre, ergäbe sich insbesondere aus den folgenden Punkten:

- Die Abmachung sei unklar und fehle es hinsichtlich wesentlicher Vertragsbestandteile (essentialia negotii) an Vereinbarungen.
- Die geforderte Publizität fehle.
- Es sei kein Stundensatz vereinbart worden.
- Es existierten keine eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarungen, die wesentlichen Bestandteile dieser seien nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert worden.
- Es sei keine Eintreibung der stetig gestiegenen Zahlungsrückstände betrieben worden.
- Leistungen seien nicht detailliert, sondern lediglich mit pauschal bezeichneten Leistungsbeschreibungen abgerechnet worden.

Es sei nicht ersichtlich, welchen besonderen Vorteil die Leistungsempfänger aus dem Rechtsverhältnis mit dem Bf. gezogen hätten außer jenen, Vorsteuern aus Rechnungen mit vorab fakturierten Erfolgshonoraren geltend zu machen.

Dass die Geschäftsgebarung und Vertragsgestaltung sowie die damit korrespondierenden Vereinbarungen mit dem Bf. nicht fremdüblich seien, ergebe sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse und dem Vorliegen einzelner Indizien.

(alles Tz. 1.8. Seite 17)

Rechtlich führte die AP zum Festfestgestellten aus:

Nach rechtlichen Erörterungen dazu, wann und ob ein steuerbarer Umsatz vorliege und die entsprechende Steuerschuld entstehe, wird weiters erörtert, dass der Leistungsanspruch des Bf. gegenüber den drei Unternehmen aufgrund einer mündlich geschlossenen Vereinbarung erst bei Realisierung des Projekts "****Projekt D-Center****" bzw. bei der Realisierung der einzelnen Projekte entstünde (Tz. 1.9., Seite 18). Wann und ob das im Kalenderjahr 2001 begonnene Projekt finalisiert werde, sei von diversen Umständen die nicht im Einflussbereich des Bf. lägen (Tz. 1.8. Seite 18) und somit vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig (Tz. 1.9. Seite 18). Da in einem solchen Fall lediglich das unbedingt vereinbarte Entgelt zu besteuern sei, sei die Steuerschuld nur für jenen Teil der Entgelte entstanden, den der Bf. auch verneinnehmt habe. Die Steuerschuld des restlichen Teils entstünde erst alsbald die Gewissheit der Entgeltlichkeit gegeben sei. Durch Ausweis der Umsatzsteuer in den gelegten Rechnungen schulde der Bf. jedoch diese Steuer gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 (Tz. 1.9. Seite 19).

Aufgrund dieser Ausführungen ergebe sich eine geschuldete und nachzufordernde Umsatzsteuer in folgender Höhe:

Nach Erörterungen zur herrschenden Lehre und Rechtsprechung bezüglich Leistungen, welche in Zusammenhang mit einem ausländischen Grundstück stehen, wird ausgeführt, dass die genannten Leistungen des Bf. einem bestimmten Grundstück in ***Land EU*** zugeordnet werden könnten, sie daher in einem engen Zusammenhang mit diesem stünden, dadurch in ***Land EU*** ausgeführt und nach österreichischem Umsatzsteuerrecht nicht steuerbar seien. Gemäß des ausgewiesenen Steuerbetrages für diese in Österreich nicht steuerbaren Leistungen schulde der Bf. jedoch diese Steuer gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994.

(Tz. 2)

Aufgrund dieser Ausführungen ergebe sich bezogen auf diese Rechnungen eine geschuldete und nachzufordernde Umsatzsteuer in folgender Höhe:

2011 € 57.185,55; 2012 € 38.829,59; 2013: € 18.741,67; 2014: € 210.365,58;

- Bescheide vom 15.7.2015

Das Finanzamt erließ die den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende Umsatzsteuer- und Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide und setzte eine Abgabennachforderung von gesamt 325.122,39 Euro fest.

- Beschwerde vom 12.8.2015

In der vom steuerlichen Vertreter des Bf. eingebrachten Beschwerde wird sinngemäß ausgeführt:

1. SV

Der Bf. stehe im Leistungsaustausch mit drei Gesellschaften, welche unmittelbar oder mittelbar ***GS*** als Gesellschafter gehörten, sich unmittelbar oder mittelbar mit der Betreuung und/oder dem Betrieb von ***Name Bauprojekt*** beschäftigen und von der Lebensgefährtin des Bf., Fr. ***GF***, als Geschäftsführerin in Drittorganschaft geleitet würden. Der Leistungsaustausch sei nach Fertigstellung der Leistung ordnungsgemäß abgerechnet, aber nur teilweise, in geringen Teilen, bezahlt worden. Mit dem Gesellschafter der leistungsempfangenden Gesellschaften, ***GS***, verbinde den Bf. keinerlei „Verwandtschafts-, Nahe- oder was auch immer Verhältnis.“

2. ad Gang des Verwaltungsverfahrens

Die drei leistungsempfangenden Gesellschaften und der Bf. seien jeweils einem Außenprüfungs- und Umsatzsteuersonderprüfungsverfahren unterzogen worden. Dabei habe die Finanzverwaltung Anstoß daran genommen, dass die sollbesteuernden Leistungsempfänger richtigerweise den Vorsteuerabzug nach Leistungserbringung und Rechnungslegung vorgenommen hätten, während der leistungserbringende Bf. als Istbesteuerer nur die erhaltenen Beträge versteuert habe. Dies habe in Folge dazu geführt, dass in gemeinsamer Betrachtung der vier Verfahren demnach einerseits nach § 11 Abs. 12 UStG dem Bf. die USt vorgeschrieben, andererseits bei den Leistungsempfängern trotz formal richtiger Rechnungen die diesbezüglichen Vorsteuern aufgrund der sachverhaltswidrigen Annahme, dass die Leistungen aufschiebend bedingt vereinbart seien, nicht zum Abzug zugelassen worden sei. Im Rahmen der Außenprüfung seien die nachhaltigen Angebote von ***GS***, Frau ***GF*** sowie des Bf., den unrichtig ermittelten Sachverhalt richtig zu stellen, von der Abgabenbehörde verweigert worden. Daher habe der Bf. auch die Überzeugung gewonnen, dass die Behörde an der Ermittlung des richtigen Sachverhaltes kein Interesse habe. Der Bf. habe deshalb mitgeteilt, dass er die Niederschrift zu seinem eigenen Außenprüfungsverfahren nicht unterfertigen wolle.

3. ad Verletzung von Verfahrensvorschriften

3.1. Gem. § 93 Abs. 3 lit a BAO seien Bescheide zu begründen, sofern dem Standpunkt der Parteien nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde oder sie von Amts wegen erlassen wurden. Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen, sowie die darauf gesetzte Beurteilung der Rechtsfrage seien klar und übersichtlich zusammenzufassen. Nach ständiger Judikatur des VwGH müsse die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer

Entscheidung zugrunde gelegt habe, aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt sei, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet habe. Die angefochtenen Bescheide würden den Anforderungen an eine gesetzeskonforme Begründung in keiner Weise gerecht. Zu einer lückenlosen Begründung gehöre nicht nur die Feststellung des Sachverhalts, sondern auch die Anführung der Beweismittel, auf die die Feststellungen gegründet werden. Nach weiteren Erörterungen zur Judikatur des VwGH bezüglich der zwingenden Elemente einer Bescheidbegründung wird ausgeführt, dass in den gegenständlichen Bescheiden lediglich ein Verweis auf die Niederschrift und den Prüfbericht vom 16.06.2015 erfolge, welche eine ungeordnete Auflistung von Sachverhaltselementen und Schlüssen enthielten, die es einem außenstehenden Dritten nicht möglich machen würden, die Feststellungen auch nur annähernd zu verstehen. Auch seien augenscheinlich mehrere Textbausteine aus Niederschriften der Leistungsempfänger kopiert und wahllos in jene vom 16.06.2015 eingefügt worden.

3.2. Die in der Niederschrift festgehaltenen Sachverhaltselemente seien für juristisch ausgebildete Menschen auf dem ersten Blick erkennbar nicht dazu ausreichend, eine Begründung im Sinne des geltenden Verfahrensrechts dazustellen.

Zur Klarstellung des Sachverhalts, wurde von der steuerlichen Vertreterin die folgende, von den involvierten Personen verfasste Darstellung des selbigen übermittelt (Erklärung zum Ablauf der Beweisaufnahme und zum Vorliegen des tatsächlichen Sachverhaltes vom 12.8.2015, Beilage zur Beschwerde):

Richtig sei, dass der Bf. für alle geprüften Unternehmen tätig sei. Seine Leistungen seien zu fremdüblichen Konditionen abgerechnet worden, gesetzeskonform nach Leistungserbringung. Für die erbrachten Leistungen sei niemals eine aufschiebende Bedingung vereinbart worden. Hätte es diese gegeben, wären einerseits keine Teilzahlungen erfolgt, und andererseits hätte der Bf. nicht geleistet, weil ja dann die Vergütung vom Erfolg des Projektes abhängig gewesen wäre und er somit als Nichtgesellschafter das Risiko des Eigentümers getragen hätte.

Es sei hingegen vereinbart gewesen, dass die Gesellschaften Gelegenheit erhalten sollten, entsprechend der vorliegenden Projekte auf Grund deren Hochvolumigkeit und Langfristigkeit Finanzierungen dafür aufzutreiben. Es habe im Verhältnis der Größe und der Wichtigkeit der Projekte eine Zahlungsstundung im fremdüblichen Ausmaß vorgelegen. Der Bf. und ***GS*** seien nicht verwandt, verschwägert oder sonst etwas, sondern sie machten Geschäfte miteinander. Warum sollten sie sich etwas schenken? Zur Dauer sei gesagt, dass die öffentliche Hand das Problem der ***Projekt D-Center*** seit Ende des Krieges nicht gelöst habe. Und da wolle nun die Finanz wegen des Zahlungszieles pingelig werden? Der Bund stunde die Miete, sei das dann auch nicht fremdüblich?

Zur Durchführung der Prüfung werde festgehalten:

Frau ***GF***, Herr ***GS*** und der Bf. haben sich in der Angelegenheit selbst durch das Finanzamt nicht ausreichend informiert bzw. gut aufgehoben gefühlt. Es seien bei der Prüfung mehrmals fehlende Stundenaufzeichnungen für die pauschal beauftragten Leistungen bemängelt worden. Daraus resultiere, dass die Rechnungen nicht marktkonform sein könnten. Die Prüferin sei mehrere Tage im Unternehmen gewesen. Trotzdem habe sie es verabsäumt, sich auch nur eines der Ergebnisse der Rechnungen zeigen zu lassen.

Die drei genannten Personen seien auch vom Wording Techniker. Es sei erschreckend, welchen Interpretationsspielraum sich das Finanzamt zugestehe. Selbst schriftliche Stellungnahmen zu einer Fragenliste seien in den Bescheiden komplett konträr wiedergegeben worden. Nachdem von Seiten des Bf. darauf hingewiesen worden sei, dass einige Aussagen nicht zuträfen und eine Frist für eine Stellungnahme vereinbart worden sei, sei diese Vereinbarung am nächsten Tag für nichtig erklärt worden.

GS sei täglich permanent als Ziviltechniker auf seinen Baustellen präsent und beruflich außergewöhnlich belastet. Essentielle Dinge habe man mit ihm am Handy besprechen wollen, die Geräuschkulisse auf den Baustellen habe dies fast nicht zugelassen. Ein Gespräch mit ***GS*** im Gebäude des Finanzamtes sei handschriftlich von der Prüferin notiert worden. Diese Niederschriften seien von ***GS*** nicht erneut durchgelesen, aber im guten Glauben unterfertigt worden.

Durch die Folgen der falschen Beweisaufnahme sei den geprüften Unternehmen ein Schaden von mehreren hunderttausend Euro entstanden. Der Gesamtschaden inklusive Folgeschäden sei noch nicht ermittelbar.

Bei Prüfungsbeginn sei eines der Unternehmen am Ende seiner „Startup Phase“ und im Begriff gewesen, in den Markt europaweit einzutreten. Zu diesem Zweck seien 21 Stellen ausgeschrieben worden. Anstelle der 21 neuen Mitarbeiter hätten sieben Mitarbeiter gekündigt werden müssen. Volkswirtschaftlich seien dadurch 28 Arbeitsplätze vernichtet worden.

Ein fix und fertiges ausgeschriebenes Bauprojekt im siebenstelligen Bereich habe eine Woche vor Beauftragung an den Bestbieter zurückgezogen werden müssen. Wenn das Projekt überhaupt noch umgesetzt werden könne, verschiebe es sich um zwei Jahre. Der Republik Österreich entgingen dadurch Mieteinnahmen von 2,5 Mio. Euro pro Jahr.

Nach wie vor bestünde ein Glauben an den Rechtsstaat in Österreich und der Bf. hoffe, dass sich die Vorgehensweise, die augenscheinlich nur darauf gerichtet sei, die Steuerleistung entgegen den tatsächlichen Verhältnissen zu erhöhen, nicht durchsetze.

4. ad Rechtswidrigkeit des Inhaltes

Grundsätzlich seien der Abgabenerhebung zivilrechtliche Rechtsgeschäfte zu Grunde zu legen. Dies wäre nur dann nicht der Fall, wenn entweder Familienverträge vorlägen, die nicht unter Einhaltung der Kriterien für die Anerkennung der selbigen abgewickelt worden seien, oder wenn ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsfreiheiten des bürgerlichen Rechtes vorliege. Aufgrund des Sachverhaltes sei ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsfreiheiten im konkreten Fall auszuschließen.

Nach Darlegung der Judikatur und Literatur zu Familienverträgen, deren steuerlichen Anerkennung sowie deren Abgrenzung zu Verträgen, die tatsächlich zwischen fremden Dritten abgeschlossen werden, wurde weiter ausgeführt:

4.1.2.

Die leistungsempfangenden Gesellschaften gehörten jemand völlig fremden Dritten. Daher könne - auch wenn der Bf. der Lebensgefährte der Geschäftsführerin dieser Gesellschaften sei - nicht vom Vorliegen eines Familienvertrages ausgegangen werden. Es sei nicht anzunehmen, dass sich fremde Dritte etwas schenken würden.

Die Abgabenbehörde habe festgestellt, dass die vom Bf. verrechneten Leistungen mit dem Gesellschafter der leistungsempfangenden Gesellschaften besprochen und von diesem im Großen und Ganzen [nur] zur Kenntnis genommen worden, diesem [jedoch] teilweise weder bekannt noch von diesem in Auftrag gegeben worden seien. Diese Feststellungen seien insofern bedenklich, als dass es aufgrund der alleinigen Vertretung der Gesellschaft nach außen durch den Geschäftsführer irrelevant sei, ob der Gesellschafter mehrere Leistungen des Bf. nicht vorab in Auftrag gegeben oder über die Höhe der Fakturen Bescheid gewusst habe.

Die Leistungen des Bf. an die drei geprüften Gesellschaften seien nicht von einer aufschiebenden Bedingung abhängig. Eine solche Aussage sei weder vom Bf. noch von der Geschäftsführerin oder vom Gesellschafter der geprüften Gesellschaften getätigt worden. Sie widerspreche 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 abhängt, widerspreche vollkommen dem Grundsatz, dass sich fremde Dritte nichts schenken.

Weiters wurde die Frage aufgeworfen, warum es nach Meinung der AP fremdüblicher und angemessener wäre, wenn jemand etwas leiste und nicht [nur] den Zeitpunkt seiner Bezahlung, sondern sein [gesamtes] Entgelt dem Grunde nach vom geschäftlichen Erfolg des Anderen abhängig mache.

4.2.

Nach Wiedergabe der §§ 17 Abs. 2 Z 1 sowie 11 Abs. 12 UStG wurde ausgeführt, dass die Steuerschuld bei einem Ist-Besteuerer mit der Vereinnahmung des Entgeltes entstehe.

4.2.3.

Der Schluss der Außenprüfung, dass aus dem von ihr angenommenen Sachverhalt die Umsatzsteuerschuld zeitlich noch nicht entstanden sei und daher ein Anwendungsfall von § 11 Abs. 12 UStG vorläge, sei - mit Verweis auf den in der Beschwerde dargelegten Sachverhalt - deshalb falsch, weil kein Anwendungsfall eines aufschiebend bedingten Entgeltes vorliege. Jedoch sei selbst im Falle des Zutreffens dieser Sachverhaltsannahme die rechtliche Subsumption noch immer unrichtig. So beziehe § 11 Abs. 12 UStG sich nämlich auf die Steuerpflicht der Leistung an sich und nicht dem Zeitpunkt nach. Wäre die von der Außenprüfung vertretene Meinung wirklich Rechtslage, so wäre jeder Umsatzsteuerausweis eines Ist-Besteuerers falsch, weil ja auch dort die Steuerpflicht erst entstünde, wenn die Rechnung vereinnahmt würde.

Nach nochmaliger Zusammenfassung der Beschwerde wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat des Bundesfinanzgerichts beantragt.

Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 31.8.2015 zur Beschwerde:

1. Zum Vorwurf des unrichtig ermittelten Sachverhaltes:

Zu den drei in der Beschwerdeschrift angeführten Personen sei folgendes anzumerken:

GS sei von den Prüfern zwei Mal befragt worden und seine Aussagen in den Niederschriften festgehalten worden. Die Niederschriften seien von ihm mit eigenhändiger Unterschrift bestätigt worden.

Von den geprüften Gesellschaften sei der steuerliche Vertreter als Ansprechperson namhaft gemacht und von den Prüfern dementsprechend in das Prüfungsgeschehen eingebunden worden.

Die in der Beschwerdeschrift monierte Sach- und Rechtslage sei von Prüfungsbeginn an als Prüfungsschwerpunkt von den Prüfern ausgewählt und dem Steuerberater dementsprechend kommuniziert worden. Im Laufe der Prüfung habe es diverse Besprechungen zur Klärung der Sachlage gegeben. Es seien laufend Fragenkataloge, diverse Mails an die steuerliche Vertretung und somit auch an die Geschäftsführerin geschickt worden. Daneben seien auch direkt vor Ort diverse Unterlagen abverlangt worden. Kommunikationsdefizite zwischen der steuerlichen Vertretung und der Geschäftsführerin lägen nicht im Einflussbereich der Außenprüfung und seien im Innenverhältnis zu klären.

Über das Ergebnis der Außenprüfungen sei die steuerliche Vertretung zeitgerecht informiert worden und der Termin für die Schlussbesprechung einvernehmlich vereinbart worden. Die Geschäftsführerin habe während des gesamten Prüfungsverfahrens – anders als in der Beschwerdeschrift in offenkundiger Verkennung der Sach- und Rechtslage moniert werde –

immer die Möglichkeit der Darstellung des Sachverhaltes aus ihrer Sicht gehabt. Eine derartige Vorgangsweise hätte auch der abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht Rechnung getragen.

Die Geschäftsführerin habe jedoch bei der Schlussbesprechung angegeben, „nichts mehr sagen zu wollen“.

Durch die Zusammenarbeit der Prüfer mit der steuerlichen Vertretung einschließlich der Besprechung der Prüfungsergebnisse sei eine weitere Abklärung der Prüfungsergebnisse mit der Geschäftsführerin nicht mehr vorgesehen. Ein Informationsaustausch sei im Innenverhältnis mit der steuerlichen Vertretung vorzunehmen.

Der Bf. sei zeitgerecht zur Schlussbesprechung geladen worden. Auf diese Einladung habe der Bf. schriftlich mitgeteilt, dass er auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung verzichte. Der Bf. habe damit die Möglichkeit, den Sachverhalt aus seiner Sicht abschließend darzustellen, aus freien Stücken nicht wahrgenommen.

Der Finanzbehörde nun vorzuwerfen, es haben niemand die Gelegenheit bekommen, seinen Sachverhalt zu schildern, gehe unter Verweis auf die tatsächliche Sachlage ins Leere und sei als realitätsfern zu qualifizieren. Allen drei Personen sei durch den Prüfer hinreichend Gelegenheit eingeräumt worden, die Sachlage aus ihrer Sicht darzustellen.

Der Bf. habe für seine fakturierten Leistungen nur einen Bruchteil bezahlt erhalten. Eine derartige Abrechnungsmodalität sei im täglichen Wirtschaftsleben absolut unüblich, sowohl der Höhe nach als auch in der Ausgestaltung der Zahlungsmodalitäten. Die gewählte und gelebte Vorgangsweise sei somit einzig und allein auf das Naheverhältnis zwischen den drei agierenden Personen (**GS** - dem Bf. - und der Geschäftsführerin) zurückzuführen. Das Naheverhältnis wird vehement pauschal abgestritten, ohne jedoch auf die von der Außenprüfung angeführten Faktoren einzugehen.

Es sei auch nicht darauf eingegangen worden, dass der Bf. nur 3 bis 11 Prozent seiner Leistungen verlangt habe, was ein fremder Dritter niemals machen würde, ganz abgesehen von der Nichteintreibung seiner Forderungen. Dies auch vor dem Hintergrund, dass der Bf. mit seinem Einkommen offenkundig nicht das Auslangen gefunden habe, sondern noch ein privates Darlehen von **GS** von mehr als 100.000 Euro in Anspruch genommen habe. **GS** habe dies gewährt, ohne schriftlichen Vertrag, ohne Bonitätsprüfung und ohne jegliche Sicherheit. Dies untermauere die Nahebeziehung zwischen dem Bf. und **GS**. **GS** sei Alleingesellschafter und die Geschäftsführerin die Lebensgefährtin des Bf., damit sei das Naheverhältnis zu den involvierten Firmen hinreichend dargestellt.

Dieses Naheverhältnis werde in der Beschwerde ohne konkretes Vorbringen pauschal verneint. Es werde nur immer angeführt, dass sich fremde Dritte nichts schenken würden. Die

vorliegende Vorgangsweise bestätige damit nur, dass es sich hier nicht um fremde Dritte handeln könne.

2. Zum Ablauf der Beweisaufnahme:

Die Prüferin habe zu Beginn der Prüfung sieben Tage in den Räumlichkeiten der Gesellschaften verbracht und sich einen Überblick über die Geschäftsabläufe verschafft. Das Prüfungsfeld der Vorsteuerüberhänge und das Missverhältnis zwischen Vorsteuerabzug und abgeführter Umsatzsteuer sei von ihr angesprochen worden. Daneben sei auch angeführt worden, dass dadurch die vom Gesetzgeber normierte Neutralität der Umsatzsteuer und auch die Aufkommensneutralität nicht gegeben sei. Die Geschäftsführerin habe die Prüferin gebeten, ab Oktober die Prüfung in den Räumlichkeiten des Steuerberaters vorzunehmen. Ab diesem Zeitpunkt sei auch der zweite Prüfer als Mitprüfer involviert gewesen. Es stehe dem Steuerpflichtigen frei, seine Aufgaben im Abgabenverfahren selbst wahrzunehmen oder sich eines steuerlichen Vertreters zu bedienen. Im konkreten Fall bediente man sich eines steuerlichen Vertreters.

In den ersten sieben Tagen sei die Prüfung noch nicht so weit fortgeschritten gewesen, dass eine Besprechung mit der Geschäftsführerin bzw. mit dem steuerlichen Vertreter angebracht gewesen wäre. Im Zuge des weiteren Prüfungsverlaufes seien beim Steuerberater unzählige Leistungsbeschreibungen zu diversen Eingangsrechnungen abverlangt worden. Somit sei das Ergebnis der Rechnungen sehr wohl abverlangt und gewürdigt. Der Vorwurf der (neuen) steuerlichen Vertretung als Verfasser der Beschwerdeschrift gehe somit ins Leere.

Als Antwort auf ein derartiges Verlangen nach Leistungsbeschreibung sei vom Bf. ein Foto übermittelt worden, auf dem ein mit unzähligen Ordnern und gestapelten Utensilien vollgeräumtes Zimmer ersichtlich gewesen sei. Eine tatsächliche Leistungsbeschreibung bzw. Dokumentation über die vorgelegten Rechnungen sei nur mangelhaft vorgelegt worden.

Zum Vorwurf der Befangenheit der Prüfer sei anzumerken, dass die Bescheide erst nach Überprüfung durch den Teamleiter erlassen worden seien. Zudem seien die Prüfungshandlungen durch zwei Prüfer vorgenommen worden. Der Vorwurf der Befangenheit steht nicht im Einklang mit der Realität.

3. Ablauf der Beweisaufnahme betreffend Niederschrift mit ***GS***:

Die Ausführungen zur Niederschrift über das Gespräch mit ***GS*** stehen nicht in Einklang mit dem wahren Geschehnisablauf.

Die Besprechungen mit ***GS*** wurden von den beiden zuständigen Prüfern durchgeführt. Dieser habe sich am 19.11.2014 zum ersten Mal im Finanzamt eingefunden. Der vorbereitete Fragenkatalog sei mit diesem abgearbeitet worden. Die Aussagen seien sofort am PC niederschriftlich protokolliert worden. Nach jedem Absatz sei ***GS*** die Niederschrift vorgelesen worden. Da dieser die Besprechung vorzeitig beenden musste, wurde die noch nicht finalisierte Niederschrift ausgehändigt und gebeten, diese anhand der noch offenen

Fragen zu vervollständigen. Die Befragung sei am 5.12.2014 fortgesetzt worden. ***GS*** habe somit einen Teil der Niederschrift über einen Zeitraum von drei Wochen bei sich. Nun zu behaupten, er habe etwas unterfertigt, was er nicht gekannt habe, sei sachverhaltsfern. Am 5.12.2014 seien die noch offenen Fragen beantwortet worden, wieder am PC protokolliert, nach jedem Absatz vorgelesen. ***GS*** hatte somit ausreichend Zeit die Fragen und seine Antworten zur Kenntnis zu nehmen. Eine Niederschrift wurde ihm mitgegeben. Nun zu behaupten, ***GS*** habe etwas nur im guten Glauben unterschrieben, könne seitens der Finanzbehörde nicht nachvollzogen werden. Die Zusammenarbeit mit ***GS*** sei positiv und konstruktiv verlaufen.

4. Gendarstellung zu weiteren Aussagen in der Beilage zur Beschwerdeschrift:

Niemals könne es so sein, dass das unternehmerische Wirken bzw. Tätigsein und die Teilnahme am Markt von einer Außenprüfung abhängig sei, da von der Außenprüfung stets nur bereits realisierte Sachverhalte aus der Vergangenheit überprüft würden. Die Außenprüfung habe vom Unternehmen weder Zeit noch Ressourcen benötigt, da die Prüfung ab Oktober beim steuerlichen Vertreter stattgefunden habe. Wie hätte also durch die Prüfung dieser große Schaden entstanden sein können? Wie hätte die Prüfung einen Beitrag zu den Kündigungen geleistet haben? Warum hätte aufgrund der Außenprüfung ein Bauprojekt zurückgezogen werden müssen? Es sei nicht nachvollziehbar, warum die Behörde für allfällige wirtschaftliche Versäumnisse verantwortlich gemacht werde.

- Beschwerdeentscheidung vom 11.9.2015

Mit Beschwerdeentscheidung vom 11.09.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und stellte den Einwänden des Bf. in der Bescheidbegründung die vorhandenen Beweisgrundlagen, den entscheidungserheblichen Sachverhalt sowie die maßgebenden rechtlichen Erwägungen entgegen, wobei insbesondere die von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen, Begründungen und Standpunkte wiederholt wurden. Zur Vermeidung von Wiederholungen und im Interesse der Überschaubarkeit wird auf die BVE des FA Wien 1/23 vom 11.09.2015 verwiesen. Im Wesentlichen wurde in dieser ausgeführt, dass die in der Beschwerde vorgebrachte Argumentation, keine der drei beteiligten Personen oder der beteiligten Gesellschaften hätten eine die Annahme des Vorliegens einer aufschiebenden Bedingung begründende Aussage getätigt, den tatsächlichen Aussagen, welche im Zuge des Ermittlungsverfahrens von ***GS*** und von Seiten der steuerlichen Vertretung getätigt wurden, widerspreche. Diesen sei eindeutig zu entnehmen, dass

- der Bf. mit einer vollständigen Bezahlung [erst] bei Realisierung des Projektes einverstanden sei.

- der Bf. beim Verkauf des Projektes einen zusätzlichen Anteil am Erfolg erhalten solle.
- die Höhe der ausgestellten Rechnungen deshalb extrem hoch sei, weil hier schon Erfolgshonorare vorweg fakturiert worden seien.
- nicht ausreichend finanzielle Mittel vorhanden seien, da weder neue Kredite von der Bank erreicht werden könnten noch ***GS*** weiter zuschießen könne und dass es logisch sei, dass der Bf. erst dann das Geld bekommen könne, wenn Geld da sei.
- die Bezahlung eine Realisierung des Projektes verzögere.
- die Intention - neben dem Vorsteuerguthaben - auch jene gewesen sei, dass, wenn ein Investor komme und die Leistungen des Bf. bezahlt werden könnten, die Höhe der Leistungen dann in einem beachtlichen Rahmen sei. Dann gingen die erwirtschafteten Gewinne eins zu eins zum Bf., um seine Forderungen abzudecken.

Als Begründung für die Gestaltung der Geschäftsbeziehungen sei außer der Aussage, dass sich „Fremde Ditte nichts schenken“ nichts vorgebracht worden.

Der Leistungsanspruch sei insofern aufschiebend bedingt, als dass die Frage, ob überhaupt ein Entgelt geschuldet werde, laut Sachverhaltsfeststellungen vom Eintritt (aufschiebender) Bedingungen wie beispielweise der Verwirklichung des ***Projekt D-Center*** oder dem Einstieg eines Investors abhängen. Auch liege im gegenständlichen Fall weder eine Ungewissheit des Grundes, noch der Höhe des Entgeltes, noch eine Ungewissheit der Zahlung, sondern eine Ungewissheit der Entgeltlichkeit per se vor. Somit sei zunächst lediglich das unbedingt Vereinbarte zu versteuern, erst bei Bedingungseintritt komme es sodann zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage.

Aus dem Umstand, dass sich die Vertragspartner mit der Bezahlung erst bei Projektverwirklichung einverstanden erklärt hätten und aus der im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht üblichen und bereits dargelegten Gestaltung der Geschäftsbeziehungen, werde geschlossen, dass ein Naheverhältnis zwischen den beteiligten Personen und ein hohes Maß an Einflussmöglichkeit seitens des Bf. bestehe. Zunächst seien nur Akontozahlungen in der geleisteten Höhe vereinbart worden, welche somit das vereinbarte Entgelt darstellten, für das die Steuer im Zeitpunkt der Vereinnahmung geschuldet werde. Nur für jene Teile der Entgelte, die der Bf. auch vereinnahmt habe, entstehe die Steuerschuld nach Maßgabe der Bestimmungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 mit Vereinnahmung und könnten seitens der Leistungsempfänger auch nur diese Steuerbeträge als Vorsteuern geltend gemacht werden. Hinsichtlich des übrigen in den Rechnungen ausgewiesenen Entgelts (inklusive vorweggenommener Erfolgshonorare) entstehe die Steuerschuld erst bei Bedingungseintritt, wenn die Gewissheit der Entgeltlichkeit gegeben sei bzw. stehe der Vorsteuerabzug auch erst im Zeitpunkt des Bedingungseintrittes zu. Zur in der Beschwerde vorgebrachten Anmerkung

„Warum genau wäre es nach Meinung der Außenprüfung fremdüblicher und angemessener, wenn jemand etwas leistet und das eigene Entgelt vom geschäftlichen Erfolg des Anderen abhängig macht? Zeitpunkt ja, aber dem Grunde und der Höhe nach?“ wurde ausgeführt, dass diese weder begründet sei, noch dem festgestellten Sachverhalt entspreche, zumal im vorliegenden Fall lediglich eine Ungewissheit der Entgeltlichkeit per se vorliege.

Auch stelle das Argument, dass die Leistungen des Bf. in die Bücher aufgenommen und Teilzahlungen geleistet worden seien und deswegen keine aufschiebende Bedingung darstellen könnten, keine konkrete Begründung dar.

Zwischen dem Bf. und den leistungsempfangenden Unternehmen bestünden lediglich (mündliche) Vereinbarungen über die vom Bf. zu erbringenden Leistungen, jedoch sei weder über die Art noch über die Höhe des Entgelts eine Vereinbarung getroffen worden.

Dies sei fremdunüblich und dadurch fehle der für das Zustandekommen eines Vertrages erforderliche Mindestinhalt (*essentialia negotii*). Die gewählte Verrechnungspraxis entspreche weder dem im gängigen Wirtschaftsleben üblichen Modus noch den Erfahrungen des täglichen Lebens, den Denkgesetzen oder dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut.

Überdies habe ***GS*** dem Bf. über die Jahre verteilt ein privates Darlehen (über eine Höhe von mehr als 117.642,30 Euro) gewährt, ohne schriftliche Aufzeichnungen oder eine Bonitätsprüfung vorgenommen zu haben.

Vereinbarungen betreffend Verzinsung, Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten seien keine getroffen worden.

Zum in der Beschwerde bezüglich Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld bei Ist-Versteuerern Vorgebrachtem wird ausgeführt, dass die Feststellungen der AP nicht mit dem zeitlichen Auseinanderfallen des Entstehens der Steuerschuld und des Vorsteuerabzuges basierend auf der gesetzlichen Regelung des UStG argumentiert worden seien. Vielmehr sei seitens der Außenprüfung festgestellt worden, dass die Geschäftsbeziehungen u.a. hinsichtlich der Bezahlung der Entgelte nicht fremdüblich begründet seien und ein zeitliches Auseinanderfallen des Entstehens der Steuerschuld und des Vorsteuerabzuges bestehe. Diese Geschäftspraxis habe dazu geführt, dass die Leistungen des Bf. über die Prüfungsjahre lediglich im Ausmaß von 3,41% (Unternehmen „***Abkürzung GmbH-3***“), 5,40% (Unternehmen „***Abkürzung GmbH-2***“) und 11,02% (Unternehmen „***Abkürzung GmbH-1***“) beglichen worden seien. Somit sei lediglich in diesem Ausmaß die Steuerschuld entstanden, hingegen die Vorsteuer zu 100% in Abzug gebracht worden.

Auch könne das in der Beschwerde vorgebrachte Argument, es würde sich bei den fakturierten Rechnungen um Vorausrechnung handeln, insofern nicht überzeugen, als dass solche über noch nicht erbrachte Leistungen ausgestellt werden. Sowohl aus den Leistungsbeschreibungen

der seitens des Bf. gelegten Rechnungen als auch aus den in der Beschwerde getroffenen Aussagen sei ersichtlich, dass es sich um bereits erbrachte Leistungen handle. Vielmehr treibe der Bf. die Projekte laufend voran und könne es sich daher aufgrund der bereits erbrachten Leistungen um keine Vorausrechnungen handeln. Dies bedeute wiederum, dass seitens des Bf. stets Rechnungen über erbrachte Leistungen ausgestellt worden seien wonach sich die Fragen betreffend Entstehung der Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 oder § 11 Abs. 14 UStG 1994 hinsichtlich dieser Argumentation und betreffend den Vorsteuerabzug nicht stellten. Dieser Beschwerdepunkt entspreche nicht dem Sachverhalt und sei überdies auch bis dato im Zuge des Prüfungsverfahrens noch nicht vorgebracht worden. Die diesbezüglichen Ausführungen seien folglich als obsolet anzusehen.

- Vorlageantrag vom 4.10.2015

Im fristgerecht eingelangten Vorlageantrag wurden keine weiteren sachgegenständlichen Ausführungen gemacht.

- Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 vom 29.8.2017

Am 29.8.2017 erließ das Finanzamt die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013 und 2014.

Für das Jahr 2013 wurde eine von der am 22.7.2015 elektronisch eingelangten Erklärung abweichende Zahllast in Höhe von insgesamt 25.445,54 Euro festgesetzt. Der darin erfassten Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und Abs. 14, 16 Abs. 2 sowie gemäß Art 7 Abs. 4 UStG in Höhe von 18.741,67 Euro liegen die Feststellungen der gegenständlichen Betriebsprüfung sowie der darauf basierende Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 10-12/2013 zugrunde.

Für das Jahr 2014 wurde eine von der am 24.5.2016 elektronisch eingelangten Erklärung abweichende Zahllast in der Höhe von insgesamt 244.934,85 Euro, davon 239.357,58 Euro gemäß §§ 11 Abs. 12, 14, 16 Abs. 2 sowie gemäß Art 7 Abs. 4 UStG, festgesetzt. Der Bescheid folgte dabei einerseits den gewonnenen Erkenntnissen der im Zuge der Betriebsprüfung erfolgten Nachschau, dem darauf basierenden Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 7-9/2014 sowie den insbesondere für das dritte und vierte Quartal gewonnenen Erkenntnissen einer im Jahre 2017 stattgefundenen weiteren Betriebsprüfung für den Zeitraum 2013 bis 2015. In dieser kam der Prüfer – der Rechtsansicht des BFG-Erkenntnisses ***GZ des BFG2***, in welchem über den Anspruch auf Vorsteuerabzug der streitgegenständlichen Rechnungen des Bf. bei der ***Abkürzung GmbH-1*** abgesprochen wurde, folgend – zusammengefasst zu dem Schluss, dass die fakturierten Leistungen des Bf. als tatsächlich nicht erbracht anzusehen seien. Er stellte sohin eine Umsatzsteuerpflicht kraft Rechnungslegung für das Jahr 2014 in der Höhe von 239.357,58 Euro fest.

Gesonderte Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 wurden nicht eingebracht.

Das Finanzamt legte die Beschwerden am 10. Juni 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 1005 zur Erledigung zugewiesen.

Am 15. April 2024 fand die vom Bf. beantragte mündliche Senatsverhandlung am Bundesfinanzgericht statt. In dieser brachte der Bf. zusammengefasst insbesondere das Nachstehende vor:

Der Bf. bringt vor, dass er weder als Geschäftsführer von liquidierten Firmen ausgeschlossen worden wäre, noch bedeute eine Liquidation, dass die Firma in Konkurs gegangen wäre.

Die Rechnungen, die im Zusammenhang mit ausländischen Grundstücken standen, wären berichtet worden.

Es wäre keine Treuhandenschaft vorgelegen. Das Finanzierungsgutachten der KPMG hätte das Projekt mit 40 bis 52 Mio. Euro bewertet. Eine geplante Aufstockung hätte nicht vorgenommen werden können. Der GS hätte Umplanungen vornehmen sollen.

Über die Vereinbarung mit dem GS betreffend die Umplanung gäbe es keinen Vertrag. Die Umplanung wäre nie erfolgt, wodurch sich das Projekt verzögert habe.

Dass der Bf. in der Klage als Treugeber dargestellt worden ist, wäre ein Fehler des Anwaltes gewesen.

Die im Akt befindlichen Notariatsakte vom 18.11.2009 über die Abtretung der Stammeinlage zum Nominale betreffend die ***Abkürzung GmbH-1*** und die ***GmbH-3*** wären richtig. Der GS habe eine Finanzierungszusage und eine Fertigstellungszusage abgegeben.

Der Bf. habe seine Leistungen erbracht und seine Rechnungen gelegt. Der Bf. gesteht zu, dass keine Stundensätze vereinbart worden waren. Der Bf. gesteht weiters zu, Rechnungen gelegt zu haben, die aber nicht oder nur zu einem Bruchteil beglichen worden sind. Die Rechnungen haben daher nicht den tatsächlich wirtschaftlich verwirklichten Sachverhalt abgebildet.

Der Bf. bringt wiederholt vor, dass die Finanzierungszusagen des GS (für die Abbruch- und Sanierungsarbeiten) für die Bezahlung der Rechnungen des Bf. ausgereicht hätten.

Der Bf. bringt vor, dass sämtliche Rechnungen gerichtlich betrieben würden; die Gesellschaften, vertreten durch die Lebensgefährtin des Bf., hätten die Rechnungen des Bf.

anerkannt, weswegen die Rechnungen gegen die involvierten Gesellschaften nicht betrieben worden wären.

Auch bringt der Bf. vor, dass die ***Abkürzung GmbH-1*** auf Grund des Erkenntnis des BFG zur GZ ***GZ des BFG2*** die Vorsteuern habe zurückzahlen müssen und dass für den Fall, dass der Bf. auch mit Umsatzsteuer belastet würde, eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer vorliegen würde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

II.1.1. Allgemeine Feststellungen

Die Lebensgefährten ***Bf1*** („Bf.“) und ***GF*** („Lebensgefährtin“ oder Geschäftsführerin „GF“) haben zwei gemeinsame Kinder (***Name Kind1***, geb. ***Geb-Datum1*** und ***Name Kind2***, geb. ***Geb-Datum2***).

Seit Mitte der 90er Jahre versuchten die beiden, in wechselnden Funktionen als Geschäftsführer/in und Gesellschafter/in mehrerer Kapitalgesellschaften unternehmerisch Fuß zu fassen. In den nachstehend angeführten Fällen waren diesen Bemühungen keine Erfolge beschieden – über die Vermögen der Unternehmen wurden teilweise Konkursverfahren eröffnet und sämtliche Gesellschaften letztendlich (wegen Vermögenslosigkeit, nach § 40 FBG oder gemäß § 2 AmtsLG) gelöscht:

- ***XX-GmbH***, ***FN XX-GmbH***: Firma gelöscht gemäß § 40 FBG
- ***XY-GmbH***, ***FN XY-GmbH***: Konkurs zu ***GZ 4 S*** des HG Wien; Firma gelöscht gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit.
- ***YY-GmbH***, ***FN YY-GmbH***: Konkurs zu ***GZ 6 S*** des HG Wien, Konkurs aufgehoben zu ***GZ 2 S*** des HG Wien; Firma gelöscht gemäß § 2 AmtsLG
- ***ZZ-GmbH***, ***FN ZZ-GmbH***: Konkurs eröffnet zu ***GZ 41 S*** des HG Wien; amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit

Aus dem Gewerberegister ist ob des Bf. zur GISA-Zahl ***XXXXXXXX*** das Folgende ersichtlich: Ob dem Bf. war mit Entstehungsdatum ***TT.MM.1994*** eine Gewerbeberechtigung „Handelsgewerbe gemäß § 124 Z. 11 GewO 1994“ eingetragen. Endigung dieser Gewerbeberechtigung war am ***TT.MM.2002***. Als Endigungsgrund ist eingetragen: „18-Entziehung der Gewerbeberechtigung wegen Konkurseröffnung, Abweisung eines Konkursantrages usf (§ 13 Abs. 3 und 5, § 85 Z 8 i.V.m. § 87 Abs. 1 Z 2 GewO 1994)“

II.1.2. Beginn des Projektes ***Name Bauprojekt***

Die Lebensgefährten ***Bf1*** und ***GF*** verfolgen seit Anfang der 2000er Jahre die Geschäftsidee, die beiden leerstehenden ***Projekt D-Center*** im ***Ort Projekt*** umzubauen und darin ein ***Name Bauprojekt*** zu betreiben. Der langjährig mit dem Bf. befreundete ***GS alt*** war bereit ein solches Startup-Unternehmen finanziell zu unterstützen. Im November 2001 wurde zu diesem Zweck die nunmehrige ***GmbH-1*** (kurz „***Abkürzung GmbH-1***“, ***FN GmbH-1***) errichtet. ***GS alt*** war eingetragener Gesellschafter und ***GF*** die alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin. Der Bf., der sich als „Mastermind“ des Projektes bezeichnete, trat in der Folge in der Art eines selbständigen Projektmanagers für die Gesellschaft auf.

II.1.3. Gesellschaftsstruktur der involvierten Gesellschaften

Die Gesellschaftsstruktur der drei involvierten Gesellschaften stellte sich in den streitgegenständlichen Zeiträumen wie folgt dar:

Mit Gründung der ***GmbH-1*** im Jahre 2001 hielt ***GS alt*** mit einer Stammeinlage von ATS 500.000,00 100 Prozent der Geschäftsanteile. Im Jahr 2009 folgte die komplette Einzahlung des Stammkapitals. Im gleichen Jahr übernahm die im Jahr 2009 gegründete ***H-GmbH*** die gesamten Geschäftsanteile. Weiter wurde Ende 2009 eine Kapitalerhöhung auf 2.500.000 Euro beschlossen. Zu weiteren Einzahlungen auf das Stammkapital kam es sodann in den Jahren 2011 (807.933,97 Euro) und 2012 (432.729,03 Euro), wodurch in Summe die gesamten 2.500.000 Euro auf das Stammkapital geleistet wurden. Die GF war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum alleinvertretungsbefugt für die Gesellschaft.

Seit Gründung der ***H-GmbH***, errichtet am ***TT.MM.2009*** mit einem Stammkapital von 35.000 Euro, hielt während des gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraumes der GS 100 Prozent der Geschäftsanteile. Die GF war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum alleinvertretungsbefugt für die Gesellschaft.

Seit der Gründung der ***Abkürzung GmbH-2***, errichtet am ***TT.MM.2009***, hielt der GS im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 100 Prozent der Geschäftsanteile. Die GF war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum alleinvertretungsbefugt für die Gesellschaft. Im Jahr 2017 ist über das Vermögen der ***Abkürzung GmbH-2*** ein Insolvenzverfahren eröffnet worden.

Seit Gründung der ***Abkürzung GmbH-3***, errichtet am ***TT.MM.2009***, hielt der GS im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 100 Prozent der Geschäftsanteile. Die GF war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum alleinvertretungsbefugt für die Gesellschaft. Im Jahr 2018 ist über das Vermögen der ***Abkürzung GmbH-3*** ein Insolvenzverfahren eröffnet worden.

[...]

II.1.4. Stellung des Bf. in den involvierten Gesellschaften

Nach der Klage vom ***TT.MM.2016*** (Verfahren wurde vor dem Handelsgericht Wien zur GZ ***GZ 63*** geführt) waren ***GS alt*** und später auch ***GS*** lediglich Treuhänder für den Treugeber ***Bf1***. Auch in der Klage vom ***TT.MM.2016-2*** wurde ausgeführt, dass nach außen ***GS alt*** als Gründer und Alleingesellschafter aufgetreten sei, dies jedoch „im Auftrag“ des Bf. gemacht habe. Im Urteil des OLG Wien zur ***GZ 129*** ist auf der Seite 17 ausgeführt, dass es sich bei der GmbH (Anmerkung: der ***GmbH-1***) „von Anfang an um seine Vision und sein Projekt (Anmerkung: des Bf.) gehandelt habe und ihm nur aufgrund seines Konkurses das eigene Tätigwerden nicht möglich war.“ Weiters ist aus dem Hauptverhandlungsprotokoll im Verfahren ***GZ 123*** vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien, wo der Bf. unter Wahrheitspflicht als Zeuge vernommen worden ist, vom Bf. selbst ausgeführt worden (Seite 17 des Hauptverhandlungsprotokolls vom ***TT.MM.2019***): „Der Notar, wo wir dann dieses Angebot gezogen haben, hat zu mir gesagt, das ist ein Treuhandmissbrauch. Der Steuerberater sagt, es kann keine Treuhand gewesen sein, weil das Geld von ihm (Anmerkung: ***GS***) gekommen ist. Was das juristisch jetzt wirklich war, es war eine Art Treuhandchaft, er (Anmerkung: ***GS***) hat für uns die Gesellschaft nach außen hin vertreten gehabt. Aber das Geld ist definitiv von ihm gekommen.“

Der Bf. hatte insbesondere auf Grund seiner Treugeberstellung bzw. seiner treugeberähnlichen Stellung zu den drei involvierten, durch seine Lebensgefährtin als Geschäftsführerin vertretenen Gesellschaften, auf Grund der dem Bf. erteilten Handlungsvollmacht und auf Grund der am 18.11.2009 abgeschlossenen Notariatsakte, die dem Bf. jederzeit ermöglichten, die Geschäftsanteile zum Nominale zu übernehmen, die Eigenschaft eines nahen Angehörigen zu den involvierten Gesellschaften einerseits und zu der Geschäftsführerin andererseits.

II.1.5. Vom Bf. gelegte Rechnungen/verrechnete Leistungen

Der Bf. verrechnete im Rahmen des Projektes ***Name Bauprojekt*** in den ***Projekt D-Center*** im ***Ort Projekt*** aber auch im Zusammenhang mit Projekten in ***Land EU*** als selbständiger Projektmanager, Einzelunternehmer und Istversteuerer diverse Leistungen an die Unternehmen ***GmbH-2*** („***Abkürzung GmbH-2***“), ***GmbH-1*** („***Abkürzung GmbH-1***“) ***GmbH-3*** GmbH („***Abkürzung GmbH-3***“).

Es gab keine schriftlichen Verträge zwischen dem Bf. einerseits und den drei Gesellschaften oder dem GS andererseits. Es gab keine Aufzeichnungen oder Vereinbarungen zu den Höhen von Stundenhonoraren. In den vom Bf. gelegten Honoraren waren bereits „vorweggenommene Erfolgshonorare“ enthalten.

- Zu den verrechneten Leistungen an die ***Abkürzung GmbH-2*** ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Gesellschafter setzte die ***Abkürzung GmbH-2*** neben dem Projekt „***Projekt D-Center***“ auch für weitere (persönliche) Projekte ein. Ende 2014 bzw. Anfang 2015 wurde davon ausgegangen, dass binnen 24 Monaten die ersten Erlöse erzielt würden.

Der Bf. verrechnete im Zuge seiner Tätigkeit für die ***Abkürzung GmbH-2*** IT-Dienstleistungen, die sich wie folgt gruppieren lassen:

- Beratungsdienstleistungen, welche in Form einer monatlichen Pauschale abgerechnet wurden.
- Planung und Realisierung verschiedener IT-Projekte mit jeweils einmaliger Abrechnung.
- Projektplanung ***Name IT-Projekt 1***, welche in Form einer monatlichen Pauschale abgerechnet wurde.

Insbesondere ab 2011/2012 war der Bf. für die Projektplanung und Realisierung des Projektes „***Name IT-Projekt 1***“ der ***Abkürzung GmbH-2*** zuständig. Die Hauptaufgabe des Bf. war es, für die ***Abkürzung GmbH-2*** diverse Cloud-Lösungen, welche wiederum von dieser an Dritte bereitgestellt hätten werden sollen, zu realisieren. Hierzu war es einerseits notwendig, die auf ***Name Firma1*** basierende Infrastruktur für alle diese Projekte zu schaffen, diese laufend zu warten sowie darauf folgend die diese Infrastruktur nutzenden Einzelprojekte zu planen und zu realisieren.

Im Einzelnen wurden vom Bf. streitgegenständlich folgende Rechnungen an die ***Abkürzung GmbH-2*** gelegt:

[...]

Von den in den geprüften Zeiträumen an die ***Abkürzung GmbH-2*** verrechneten 987.168,00 Euro wurden von dieser 53.267,55 Euro, und somit lediglich 5,40 % der geforderten Summe, beglichen.

- Zu den verrechneten Leistungen an die ***1*** ergibt sich folgender Sachverhalt:

Verrechnet wurden im gegenständlichen Zeitraum entweder projekt- zeit- oder bemessungsgrundlagenbezogene Pauschalen und Provisionen für diverse, mit dem Projekt „***Projekt D-Center***“ in Beziehung stehende, Leistungen.

Jahr	RE v. ***BfI*** (BH-Kt. L60011 u. 3/30017) an ***Abkürzung GmbH-1***.	-Betrag brutto	USt/VSt
2009	Rechnungen	32.400,00	5.400,00
	Zahlungen	0,00	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2009	32.400,00	
2010	Rechnungen	184.466,67	30.744,45
	Zahlungen	0,00	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2010	216.866,67	
2011	Rechnungen	144.562,43	24.093,41
	Zahlungen	20.287,97	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2011	341.141,13	
2012	Rechnungen	0,00	
	Zahlungen	23.206,82	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2012	317.934,31	
2013	Rechnungen	0,00	
	Zahlungen	15.500,00	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 31.12.2013	302.434,31	
2014	Rechnungen bis 6/2014	408.785,50	68.130,91

	Zahlungen bis 8/2014	2.000,00	
	Kreditorenkonto ***BfI*** Saldo 8/2014	709.219,81	
	ausgewiesene USt/Vorsteuerabzug der Bf. gesamt		128.368,77
	Insgesamt geleistete Zahlungen an ***BfI***	60.994,79	

Von den in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen an die ***Abkürzung GmbH-1*** verrechneten Leistungen in Höhe von 553.347,93 Euro, wurden 60.994,79 Euro, sohin 11,02 % der Gesamtsumme, beglichen.

- Zu den verrechneten Leistungen an die ***Abkürzung GmbH-3*** ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Unternehmenszweck der ***Abkürzung GmbH-3*** bestand darin, Managementleistungen an die ***Abkürzung GmbH-1*** anzubieten. Diese wurden über entsprechende Pauschalen verrechnet.

Der Bf. verrechnete der ***Abkürzung GmbH-3*** neben einer monatlichen „Managementumlage“ Leistungen für die Projekte „Expansion ***Land EU***“ und „***Stadt 1 EU***“, wobei sich die beiden letzteren jeweils auf Grundstücke in ***Land EU*** bezogen haben.

Von den in den Prüfzeiträumen verrechneten Leistungen in Höhe von 542.880,00 Euro, wurden 18.500,00 Euro (3,41 %) Euro beglichen.

Die Geschäftsführerin hatte ohne weitere Kontrolle durch den Gesellschafter volle Gestaltungsfreiheit in ihrer Rolle als Geschäftsführerin, war in dieser Funktion jedoch lediglich der verlängerte Arm des Bf. Eine – wie im Gesellschafterbeschluss der ***Abkürzung GmbH-1*** von 23.12.2009 vorgesehene Genehmigung der Generalversammlung von Investitionen über einem Betrag von 7.267,28 Euro im Einzelnen bzw. über einen Betrag von 72.672,83 Euro insgesamt pro Geschäftsjahr, ist faktisch nicht erfolgt. Dass die GF volle Gestaltungsfreiheit hatte, erhellt sich auch daraus, dass diese namens der Gesellschaften die seitens des Bf. (ihrem Lebensgefährten) gelegten Rechnungen allesamt anerkannt hat.

II.1.6. Zahlungsabsicht der *GmbH-1*****

Der Bf. hat in Ansehung der von ihm gelegten Rechnungen wiederholt vorgebracht, dass es der ***GmbH-1*** nie an einer Zahlungsabsicht gemangelt hätte und sind zu diesem Vorbringen die folgenden Unterlagen vorgelegt worden:

2013 sei vom GS eine schriftliche Finanzierungszusage für EUR 4 Mio. sowie für EUR 2 Mio. abgegeben worden, worauf immer hingewiesen worden sei. Die beiden Finanzierungszusagen sind wie folgt textiert (Formatierung fett durch das Bundesfinanzgericht):

- Zusage vom 5. September 2013:

"Vorleistung

Ich, [...] ***GS*** [...] bestätige meine Absicht für **Ausräumarbeiten und Sanierungsarbeiten** mit einem Betrag in Höhe von EUR 2.000.000,- (in Worten: zwei Millionen) in Vorleistung zu treten."

- Zusage vom 16. Oktober 2013:

"Finanzierungsgarantie vom 16. Oktober 2013

Ich, [...] ***GS*** [...] in meiner Eigenschaft als über die ***H-GmbH*** indirekt beteiligter Alleingesellschafter der ***GmbH-1***, übernehme unwiderruflich die Finanzierungsgarantie für alle Forderungen und Ansprüche, gleich welcher Art, die aus den **Ausräum- und Sanierungsarbeiten im ***Name Bauprojekt***** [...] erwachsen, bis zu einem Gesamtbetrag von EUR 4.000.000,- (in Worten: vier Millionen Euro).

Ich verpflichte mich, jederzeit innerhalb von 15 Bankwerktagen ab Erhalt der schriftlichen Aufforderung, ohne eingehende Prüfung des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses und unter Verzicht auf jedwede Einwendung daraus, dafür Sorge zu tragen, dass die ***GmbH-1*** jederzeit so finanziell ausgestattet ist, dass sie in der Lage ist, Ihren **Verpflichtungen aus der Ausräumung und Sanierung des ***Projekt D-Center***** bis zum Erreichen des oben genannten Gesamtbetrages nachzukommen. Die Zahlungen haben durch Überweisung auf ein mir schriftlich mitzuteilendes Bankkonto der ***GmbH-1*** zu erfolgen.

Diese Garantie ist unwiderruflich bis 31.12.2016 oder bis zum Abschluss der Abbruch- und Sanierungsarbeiten in genanntem ***Name Bauprojekt*** gültig, abhängig davon, welches Ereignis zuerst eintritt. Die Garantie unterliegt österreichischem Recht.

Über das Recht zur Inanspruchnahme der gegenständlichen Garantie kann nur mit meiner ausdrücklichen Zustimmung durch Abtretung oder in anderer Weise zu Gunsten Dritter verfügt werden.

Erfüllungsort ist Wien."

Die ***GmbH-1*** legte auch ein Schreiben ihres Anwaltes ***Name Anwalt*** vom 29. Dezember 2015 an den GS vor, mit dem dieser unter Hinweis auf seine Finanzierungsgarantie vom 16. Oktober 2013 über den Betrag von EUR 4.000.000,00 aufgefordert wurde, diesen Betrag binnen 15 Bankwerktagen zu überweisen, um die ***GmbH-1*** in die Lage zu versetzen, die Ausräumung und Sanierung des ***Name Bauprojekt*** durchzuführen.

In der Hauptverhandlung vom ***TT.MM.2019*** (LG für Strafsachen Wien ***GZ 123***) gab der Bf. 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 den GS. Die ***GmbH-1*** habe keine liquiden Mittel gehabt.

Aus der Textierung der Finanzierungszusagen (Tragung der Kosten für Ausräum- und Sanierungsarbeiten am ***Name Bauprojekt***) ist zu entnehmen, dass die Forderungen des Bf. wegen der Zweckwidmung dieser Zusagen auch bei deren Einhaltung nicht beglichen worden wären und auch tatsächlich nicht beglichen worden sind, als die ***GmbH-1*** aufgrund der Kapitalerhöhung und der damit verbundenen Einzahlung von Stammkapital durch die Muttergesellschaft (Ende 2009 bis Ende 2011) über erhebliche liquide Mittel verfügt habe. Durch die Nicht-Begleichung der Rechnungen und die Aussagen des GS einerseits und des steuerlichen Vertreters andererseits, dass die Zahlungen erst bei Projektverwirklichung oder bei Eintritt eines Investors beglichen werden sollen, leitete das Finanzamt eine aufschiebende Bedingung der Zahlungen ab.

II.1.7. Anhängige Straf- und Zivilverfahren

Aus den seitens des Bf. vorgelegten Unterlagen betreffend anhängige oder anhängig gemachte Zivil- und Strafverfahren waren – über die oben angeführten Sachverhaltselemente hinaus – insbesondere die folgenden Informationen entnehmbar:

- Strafverfahren beim LG für Strafsachen Wien ***GZ 123***

Dieses Strafverfahren basiert auf der Anklageschrift vom 26. November 2017. Darin wird dem GS vorgeworfen, er habe dem Bf. und der GF - obwohl er vom Gegenteil wusste - falsch verdächtigt, seine Unterschrift auf der Finanzierungsgarantie vom 16. Oktober 2013 gegenüber der Bf. und auf einer (hier nicht weiter relevanten) Bürgschaftserklärung vom 12. Dezember 2014 gegenüber der Firma ***Name Firma 2*** gefälscht zu haben. Das habe er auch zu seiner Zeugenaussage erhoben und dadurch falsch ausgesagt.

Darüber hinaus habe er **als treuhändischer Verwalter der Gesellschaftsanteile des Bf. an der Muttergesellschaft** seine Befugnis wissentlich missbraucht und dadurch dem Bf. in einem über EUR 300.000 übersteigenden Betrag am Vermögen geschädigt.

Mit 11. Februar 2020 wurde die Anklageschrift ausgedehnt. In dieser Ausdehnung geht es ausschließlich um Vorgänge, die sich nach dem hier zu beurteilenden Zeitraum abgespielt haben (Rückgängigmachung der Finanzierungsgarantie vom 16. Oktober 2013; Behauptung, die Unterschriften auf der Bürgschaftserklärung vom 12. Dezember 2014 und der Finanzierungsgarantie vom 16. März 2013 seien nicht vom GS geleistet worden).

Im Beschwerdeverfahren betreffend die ***GmbH-1*** ***GZ des BFG1*** wurden vier Hauptverhandlungsprotokolle (***TT+TT.MM.2018***, ***TT.MM.2019-3***, ***TT.MM.2019*** und ***TT.JJ.2019-2***) vorgelegt. Aus diesen Protokollen ergeben sich unter anderem die folgenden, für das gegenständliche Verfahren interessierende Sachverhaltselemente:

Als das ***Projekt D-Center*** etwa 2000 von ***Bf1*** und ***GF*** angestoßen wurde, hatte ***Bf1*** gerade einen Konkurs hinter sich. Die Honorarnoten des ***GS*** wurden offenbar zur Gänze über dessen stille Beteiligungen finanziert (HV 24.8.2018, S 5). ***GS*** überließ der ***GmbH-1*** auch Darlehen und ging davon aus, dass er selbst die Anteile von einem Strohmann des ***Bf1*** erwirbt, der sie für diesen treuhändig gehalten hatte (S 7). ***GS*** gab an, er habe für die Anteile an der ***GmbH-1***, deren Muttergesellschaft sowie der ***GmbH-3*** und der ***Abkürzung GmbH-2*** nichts bezahlt (S 9). Er schilderte die ***GmbH-1*** zwar als immer in Geldschwierigkeiten befindlich, gab ansonsten aber an, dass dort sehr viel an Planungsarbeit passierte. Er bestätigte, dass 2015 über einen Wert von etwa EUR 15 Mio. (Angebot ***Name Investor***) geredet wurde (S 16). Im Kern bestätigte ***GS***, dass die Idee, die Geschäftsanteile um EUR 1,00 zu erwerben, von ihm gemeinsam mit ***GF neu*** und seinem Anwalt entwickelt wurde (S 20). Die Durchführung basierte auf seiner Weisung (S 21). ***GS*** wies wiederholt auf Mehrwertsteuerbetrugsräder hin und bezeichnete die Abrechnungen von ***Bf1*** als absurd (S 39).

In der Hauptverhandlung vom ***TT.MM.2019*** wurde ***Bf1*** unter Wahrheitspflicht als Zeuge einvernommen und gab an, das ganze Projekt sei - als Visionär - seine Idee gewesen. Ursprünglicher Geldgeber sei der Gründungsgesellschafter ***GS alt*** gewesen. Ab etwa 2002 habe es ein Abtretungsangebot an ***Bf1*** gegeben, das ähnlich formuliert gewesen sei, wie das von ***GS***. Es habe sich dabei nicht um eine Treuhandenschaft gehandelt (S 6). Die Problematik Treuhandenschaft wurde in dieser Hauptverhandlung öfters thematisiert, von ***Bf1*** aber nicht eindeutig beantwortet. Die Staatsanwältin verwies darauf, dass ***GS*** in einem Verfahren vor dem LG Linz selbst von einer Treuhandenschaft gesprochen habe, für die er auch entlohnt worden sei (S 26).

GS sei zum Projekt erst dazu gekommen, als der Mietvertrag unterschrieben war (S 6). Er habe ursprünglich etwa EUR 220.000,00 investiert, die dann zusätzlich Zinsen von etwa EUR 50.000,00 in eine stille Beteiligung umgewandelt worden seien. Gesellschafter (der Muttergesellschaft) sei ***GS*** gewesen. Es sei keine Treuhandenschaft gewesen, weil das Geld von ***GS*** gekommen sei (S 17f).

Das Geld für die Umsetzung der Option für die ***GmbH-1***, die ***Abkürzung GmbH-3*** und die ***Abkürzung GmbH-2*** (je EUR 35.000) sei von einer Freundin von ***GF*** gekommen, die dafür ihre Lebensversicherung aufgelöst habe (S 18).

Bf1 verwies auf ein Urteil des HG Wien ***GZ 37 Cg*** zum Erwerb der Geschäftsanteile durch ***GS neu***. Das Verfahren habe ***GS*** verloren und sei rechtskräftig (S 28, OLG Wien ***GZ 1***).

In der Hauptverhandlung vom ***TT.JJ.2019-2*** wurde die Gattin des ***GS*** dazu einvernommen, dass dieser auf einer Vielzahl von Grundstücken ein Veräußerungs- und

Belastungsverbot zu deren Gunsten eintragen ließ. Im Anschluss daran verkündete der Vorsitzende ein Vorgehen gem. § 263 Abs. 3 StPO (Abbruch der Hauptverhandlung und Entscheidung in neuer Hauptverhandlung). Nach dem Vorbringen des Bf. in der Verhandlung vom 15. April 2024 ist dieses Verfahren ohne Schuldspruch des ***GS*** beendet worden.

- Zivilverfahren vor dem HG Wien zur ***GZ 63*** und OLG Wien ***GZ 129***

Mit dem Urteil vom 20. Dezember 2018 stellte das HG Wien fest, dass der am 27. Oktober 2015 zwischen der Muttergesellschaft und ***GS*** abgeschlossene Abtretungsvertrag (Anteile der Bf. um EUR 1,00) unwirksam ist. Die Muttergesellschaft ist damit an der ***GmbH-1*** zur Gänze (einbezahlte Stammeinlage von EUR 2.500.000,00) beteiligt. Dabei hielt das HG Wien im Kern den folgenden, hier relevanten Sachverhalt für erwiesen (Seite 7 bis 16, Formatierung fett durch das Bundesfinanzgericht):

Die ***GmbH-1*** wurde mit Notariatsakt vom 28. September 2001 von ***GS alt*** durch Erklärung zur Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet. Das Stammkapital betrug ATS 500.000,- (Beilage ./C). Am 1. März 2002 richtete ***GS alt*** in einem Notariatsakt ein **Anbot auf Abtretung seines Geschäftsanteils** an der ***GmbH-1*** an ***Bf1*** **zu einem Abtretungspreis in Höhe des einbezahlten Nominales**. Dieses Angebot war bis 31. Dezember 2012 befristet (Beilage ./D).

Am 31. Dezember 2004 beteiligte sich ***GS*** als stiller Gesellschafter an der ***GmbH-1*** mit einer Einlage von EUR 277.000,- (Beilage ./Y) und richtete am 19. November (Anmerkung BFG: 2009) an ***Bf1*** ein **unwiderrufliches Anbot auf Abtretung seines Geschäftsanteiles** an der Muttergesellschaft, der einer einbezahlten Stammeinlage von EUR 35.000,- entspricht.

Darin fanden sich die folgenden Passagen:

"[...] Drittens: Im Falle der Annahme dieses Anbots **tritt** [...] ***GS*** diesen, **seinen Geschäftsanteil** an der ***H-GmbH***, welcher einer Stammeinlage von EUR 35.000,00 [...] davon EUR 35.000,00 [...] bar einbezahlt, entspricht, **zum einbezahlten Nominale** an Herrn ***Bf1*** beziehungsweise an eine andere von Herrn ***Bf1*** zu bestimmende natürliche oder juristische Person **ab**.

Viertens: Mit diesem Angebot bleibt [...] ***GS*** Herrn ***Bf1*** 10 (zehn) Jahre im Wort. Bis zu diesem Zeitpunkt hat somit eine notarielle Annahmeerklärung durch Herrn ***Bf1*** beziehungsweise durch eine andere von Herrn ***Bf1*** zu bestimmende natürliche oder juristische Person zu erfolgen, widrigenfalls ist [...] ***GS*** an das Angebot nicht mehr gebunden. [...]

Fünftens: [...] ***GS*** haftet dafür, dass der abzutretende Geschäftsanteil sein unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist. **Er**

verpflichtet sich, sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Angebotes **jedweder Verfügung über diesen Geschäftsanteil ohne Zustimmung von Herrn ***Bf1*** zu enthalten.**

Sechstens: Alle Kosten der Errichtung und Vergebührung des aufgrund dieses Angebotes zustande kommenden Abtretungsvertrages hat Herr ***Bf1*** zu tragen.

Siebentens: [...] ***GS*** erklärt verbindlich, dass neben dem Gesellschaftsvertrag keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse der Gesellschafter bestehen, die die mit dem abzutretenden Geschäftsanteil verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen.

Achtens: Die mit dem abzutretenden Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten gehen mit dem Tag der Annahme dieses Angebotes auf Herrn ***Bf1***, beziehungsweise an die andere von ***Bf1*** zu bestimmende natürliche oder juristische Person über. [...] (Beilage ./G)."

Zwischen ***Bf1*** und ***GS*** wurden keine Nebenabreden zu diesem Abtretungsangebot getroffen, also auch keine Einschränkung bei der Annahme des Angebots durch ***Bf1*** zum Beispiel in dem von ***GS*** behaupteten Sinn, dass ***Bf1*** dieses Angebot nur annehmen dürfe, wenn der Beklagte versterbe oder der Beklagte nicht eine gewisse Summe in das ***Projekt D-Center*** investiere. Es gab somit keine Nebenvereinbarungen zu diesem Abtretungsangebot.

Mit Notariatsakt vom 16. Dezember 2009 erwarb die Muttergesellschaft den Geschäftsanteil an der ***GmbH-1*** von ***GS alt*** (Beilagen ./H und ./P).

In der Folge beteiligte sich ***GS*** mehrfach als stiller Gesellschafter an der Muttergesellschaft (am 21. Dezember 2009 mit EUR 522.320,76, am 22. Dezember 2010 mit EUR 507.916,49 und am 17. Dezember 2011 mit EUR 469.762,75 (Beilage ./L)). Die Muttergesellschaft schloss am 21. Dezember 2009 auch mit anderen natürlichen und juristischen Personen Gesellschaftsverträge über die Errichtung einer typischen stillen Gesellschaft ab (***stiller Beteiligter 2*** EUR 50.000, ***GF*** EUR 90.000, ***stiller Beteiligter 1*** EUR 24.000, ***Bf1*** EUR 417.642,30, ***stiller Beteiligter 3*** EUR 419.055 – Beilage ./Q). In diesen Gesellschaftsverträgen ist jeweils in Punkt 7. folgender Passus enthalten: "Grundlagengeschäfte wie die Veräußerung oder Verpachtung des Unternehmens oder eines wesentlichen Teils davon, die Änderung des Unternehmensgegenstands oder die Einstellung des Geschäftsbetriebs bedürfen der Zustimmung des stillen Gesellschafters. Die Zustimmung des stillen Gesellschafters gilt als erteilt, wenn er nicht binnen vierzehn Tagen ab Mitteilung der geplanten Maßnahme durch den Geschäftsinhaber seine Ablehnung erklärt." (Beilage ./Q)

Am 1. Juli 2011 vereinbarten ***GS***, ***Bf1*** und ***GF***, "dass sämtliche Leistungen (Statik, Bauphysik, Architektur, Lobbying, PR, Investment etc.), die bis zur Einreichplanung/

Betriebs- anlagengenehmigung Q1 2012 notwendig sind, abgerechnet sind. Einzelne Leistungen für die Einreichung Q1 2012 sind in der Abrechnung inkludiert aber noch zu erbringen. Ebenfalls inkludiert ist die Kapitalerhöhung 2011. Die Summe ist mit EUR 1,500.000 (in Worten € 1,5 Mio.), welche in ein stilles Gesellschafterdarlehen umgewandelt wurde bzw. wird, eingebucht. [...]" (Beilage ./W).

Mit Notariatsakt vom 27. Oktober 2015 trat die nun durch ***GF neu*** vertretene Muttergesellschaft 100% der Anteile an der ***GmbH-1*** um EUR 1,00 an ***GS*** ab.

Am 18. Dezember 2015 nahm ***Bf1*** in einem Notariatsakt das Anbot vom ***TT.MM.2009*** auf Abtretung des Geschäftsanteils des ***GS*** an der Muttergesellschaft EUR 35.000 an (Beilage ./K) und informierte ***GS*** davon mit Schreiben vom 22. Dezember 2015 (Beilage ./O), das dieser jedenfalls vor dem 31.12.2015 erhielt.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 18. Dezember 2015 berief ***Bf1*** den Geschäftsführer der Muttergesellschaft (***GF neu***) mit sofortiger Wirkung ab und bestellte ***GF*** mit sofortiger Wirkung zur neuen selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführerin (Beilage ./QQ).

GF beauftragte im Jänner 2016 für die Klägerin die Klagevertreter mit der gegenständlichen Klagsführung [...]

GS neu "genehmigte" in der Folge am 14. Juni 2018 die Abberufung ***GF neu*** und Neubestellung ***GF***. Das HG stellt weiters fest:

"Der Substanzwert der Bf. betrug am 27. Oktober 2015 zumindest EUR 1.250.000 (ON 48 S 8f).
...

Zur Beweiswürdigung führte das HG auszugsweise aus:

"Im klaren und nachvollziehbaren Gutachten von Mag. ***Name Gutachter*** (ON 25) sowie im Zuge der zweimaligen mündlichen Erörterung (ON 35 und 48) konnten alle Fragen zum Thema Substanzwert geklärt werden. ...

Bei den Einvernahmen zur Frage, ob zum Abtretungsangebot des ***GS*** an ***Bf1*** betreffend die Anteile an der Klägerin Nebenvereinbarungen bestehen, wirkten ***GF*** und ***Bf1*** grundsätzlich glaubwürdiger als der Beklagte. ... Die Angaben des Beklagten selbst zu der von ihm behaupteten Vereinbarung, dass ***Bf1*** sein Abtretungsangebot nur unter bestimmten Umständen annehmen dürfe, waren widersprüchlich. ... Tatsächlich scheint es höchst unwahrscheinlich, dass erfahrene Geschäftsleute wie jedenfalls ***GS*** (vgl. Beilage ./I) und wohl auch ***Bf1*** eine solch unklare Vereinbarung getroffen hätten. Die Frage, ob ***Bf1*** oder ***GS*** Gesellschafter der Klägerin sind, ist keine unwesentliche, die man nicht "nur irgendwie" geregelt haben kann. Die von ***GS*** in ON 67 S 4f behauptete

Vereinbarung, dass ***Bf1*** das Abtretungsangebot nur annehmen darf, wenn der Beklagte praktisch nicht investiert, ist überhaupt nicht konkret....

GS muss klar gewesen sein, dass er sich hier bei einem riskanten Technologieprojekt beteiligt, auch ein Totalverlust des eingesetzten Kapitals möglich ist und es wenig bis keine Sicherheiten gibt. Die beiden offensichtlichen Vorteile für ihn waren die Möglichkeit, selbst Leistungen für die ***Abkürzung GmbH-1*** Gesellschaften zu erbringen und zu verrechnen sowie die mögliche Gewinnchance bei Erfolg des Projekts an sich.

GS stellte das Stammkapital für die Gründung der Klägerin, der ***GmbH-3*** und der ***Abkürzung GmbH-2*** zur Verfügung. Im Angebot Beilage ./G Punkt Drittens ist festgehalten, dass der Geschäftsanteil zum einbezahlten Nominale abzutreten ist. Dass diese Zahlung eine aufschiebende Bedingung für den Übergang der Geschäftsanteile ist, hätte vereinbart werden können, wurde aber nicht (vgl. Beilage ./G und keinerlei Hinweise in den Einvernahmen). In Anbetracht dessen und dass die ursprüngliche Projektidee von ***Bf1*** kam, erscheint die gewählte Konstruktion mit dem Abtretungsangebot an ***Bf1*** nicht unplausibel. ...

... Es war daher die Nichtexistenz von Nebenvereinbarungen zum Abtretungsangebot Beilage ./G festzustellen. Der Beklagte selbst ging davon aus, das Schreiben Beilage ./O zeitnahe erhalten zu haben (ON 67 S 6), es war daher der Erhalt bis spätestens 31.12.2015 festzustellen."

Das OLG Wien bestätigte dieses Urteil mit Entscheidung vom 29. März 2019. Es verwies explizit auf die vom Erstgericht festgestellten sich widersprechenden Angaben des ***GS*** hinsichtlich des Vorliegens von Nebenabreden im obigen Zivilverfahren und im Strafverfahren LG Strafsachen Wien ***GZ 123*** (vgl. Seite 8) und darauf, dass ***Bf1*** (als Zeuge) nachvollziehbar erklärt habe, 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 ***GS alt*** habe es dieselben Vereinbarungen gegeben.

- Zivilverfahren vor dem HG Wien ***GZ 11***

Nach den Angaben der ***GmbH-1*** klagte sie am ***TT.MM.2016-2*** ***GS*** unter Inanspruchnahme von Verfahrenshilfe auf die Zahlung von EUR 6 Mio. aufgrund der von ihm abgegebenen Finanzierungsgarantien.

Ein Schriftsachverständiger sei zum Ergebnis gekommen, dass die fraglichen Unterschriften auf den Garantien mit hoher Wahrscheinlichkeit echt seien.

Seit März 2019 seien Verlegungen der Tagsatzungen erfolgt (mittlerweile auf unbestimmte Zeit), da sich der Beklagte ***GS*** im Aussagenotstand aufgrund des anhängigen Strafverfahrens befindet.

Mit Schriftsatz vom 11. November 2022 gab die ***GmbH-1*** an, nach Ende des Strafverfahrens könne man dieses Verfahren nun weiterführen. Die nächste Verhandlung finde am 21. November 2022 statt. Wenn die Finanzierungszusagen erfüllt würden, würden auch die offenen Rechnungen der ***GmbH-1*** getilgt.

Die ***GmbH-1*** betonte, das ausstehende Verfahren/Urteil betreffend die EUR 6 Mio. sei maßgeblich. Es scheine die Möglichkeit eines Vergleiches gegeben zu sein, wobei ***GS*** auf alle "Forderungen" verzichten würde und durch eine Abschlagszahlung (verlorener Zuschuss) aus der Sache herauskommen würde. Die Diskussion drehe sich zurzeit um die Höhe, die Bf. (Anmerkung: ***GmbH-1***) wolle aber, dass mit der Abschlagszahlung alle offenen Forderungen bedient werden können. In diesem Schriftsatz gab die ***GmbH-1*** an, sie sehe die Möglichkeit, dass es zu einer Einigung im 1. Quartal 2023 kommt.

In den von der GF mit dem Richter in den gegenständlichen Verfahren am 07.03.2024 und am 08.03.2024 geführten Telefonaten versuchte die GF, die für den 15. April 2024 ausgeschriebene mündliche Verhandlung „auf unbestimmte Zeit“ verschieben zu lassen, weil im Mai 2024 eine Verhandlung in einer Zivilrechtssache stattfinde. Das Verfahren war also Anfang 2024 noch nicht abgeschlossen.

- Zivilstreit LG Linz ***GZ 4***, HG Wien ***GZ 27*** und OLG Wien ***GZ 5***

Dem BFG wurde zu diesem Zivilstreit zwischen ***GS*** und der ***Name Firma 2*** das Urteil des LG Linz ***GZ 4*** vom 16. Jänner 2018 vorgelegt. Darin wurde festgestellt, dass ***GS*** dieser Firma gegenüber 2014 bzw. später eine schriftliche Bürgschaft eingegangen war, obwohl er bestritt, eine solche unterschrieben zu haben. Dass die Bürgschaft die Unterschrift von ***GS*** aufweist, hielt das Gericht aufgrund eines grafologischen Gutachtens für erwiesen.

Weiters wurde dem BFG das Urteil des HG Wien ***GZ 27*** vom 22. März 2018 vorgelegt, mit dem die ***GmbH-4*** dazu verurteilt wurde, Ausgangsrechnungen eines Technikers zu bezahlen, mit denen dieser Leistungen zur Erlangung einer ***Bewilligung 1*** für das Projekt ***Name Bauprojekt*** abrechnete, die er 2014 erbracht hatte. Das Gericht kam zum Schluss, dass der Kläger von ***GS*** beauftragt worden war und nicht von der ***GmbH-1***. Dieses Urteil wurde vom OLG Wien am 28. November 2018 bestätigt (***GZ 5***).

II.1.8. Eröffnung von Konkursverfahren über die Vermögen der *Abkürzung GmbH-2*** und ***Abkürzung GmbH-3*****

Die Unternehmen ***Abkürzung GmbH-2*** und ***Abkürzung GmbH-3*** wurden im Jahre 2017 bzw. 2018 im Zuge von Konkursverfahren aufgelöst. Aus dem Firmenbuch sind folgende Informationen zu entnehmen:

- ***GmbH-3*** (***FM GmbH-3***) – Beschluss des Handelsgerichts Wien: Konkurs eröffnet am ***TT.MM.2018*** zu ***GZ 2 S-2***; Firma gelöscht gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit.
- ***GmbH-2*** (***FN GmbH-2***) - Beschluss des Handelsgerichts Wien: Konkurs eröffnet am ***TT.MM.2017*** zu ***GZ 5 S***; Gesellschaft ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben

II.1.9. Feststellung zu allen Rechnungen

Allen gegenständlichen Rechnungen ist gemeinsam, dass ihnen entweder alle oder Teile der folgenden, für eine formal korrekte Rechnung nach § 11 Abs. 1 UStG, Angaben fehlen:

- Hinreichend präzisen Angaben über die Art der erbrachten Leistung
- Angaben über den Umfang der erbrachten Leistung
- Angabe über den Leistungszeitpunkt

Diese Angaben konnten weder im Außenprüfungs- noch im Beschwerdeverfahren hinreichend durch den Bf. präzisiert werden.

Die an den Bf. geleisteten Zahlungen standen in keinem Zusammenhang mit bestimmten Rechnungen und war aus den Zahlungen sohin nicht ersichtlich, dass mit diesen Zahlungen bestimmte Beträge aus bestimmten Rechnungen angezahlt bzw. beglichen werden sollten.

II.1.10. Generelle Feststellungen zur Vorgangsweise der Gesellschaften und des Bf.

Während die Rechnungsempfängerinnen – wie bereits dargelegt – für sämtliche vom Bf. fakturierten Rechnungen den entsprechenden vollen Vorsteuerabzug sofort geltend machten, sind bei diesem zum Zeitpunkt der AP – trotz eines auf sämtlichen Rechnungen angegebenen Zahlungsziels von 14 Tagen – Zahlungen in Höhe von 6,4 % der dargelegten Rechnungssummen eingegangen. Ferner wurde nur für diese bezahlten Beträge die Umsatzsteuer durch den Bf. abgeführt. Dies mit der Begründung, dass er mit seinen Umsätzen gemäß § 17 UStG 1994 der Istbesteuerung unterliege und daher von ihm nur für das vereinnahmte Entgelt nach § 19 Abs. 2 lit. b UStG 1994 die Umsatzsteuer geschuldet werde.

Aufgrund der generellen Art der Leistungsbezeichnung in den gelegten Rechnungen ist es nicht nachvollziehbar, welche konkrete Leistung durch den Bf. zu welcher Zeit verrechnet wurde. Weder bestehen nachvollziehbare Stundenaufzeichnungen, noch konnte im Zuge der Außenprüfung oder des Rechtsmittelverfahrens ein glaubwürdiger, nachvollziehbarer Nachweis der tatsächlich erbrachten Leistungen und deren Umfang durch den Bf. erbracht werden.

Während der Bf. zwar durchwegs Leistungen den drei Unternehmen gegenüber erbrachte, waren zwischen dem Bf. und den Unternehmen keinesfalls die hohen Beträge der gegenständlichen Rechnungen als bereits zustehendes Entgelt vereinbart.

Über keine der Leistungen an die drei Gesellschaften gibt es eine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Bf. und den empfangenden Gesellschaften. Lediglich mündlich wäre zwischen Bf. und Gesellschafter vereinbart worden, dass der Bf. als selbständiger Projektmanager und Generalbevollmächtigter aller drei Unternehmen tätig werde und dieser als Hauptbestandteil des zustehenden Entgelts für seine Leistungen bei positivem Abschluss der Projekte, welche grob in „***Projekt D-Center***“, „***Name IT-Projekt 1***/It2Go“ und „Expansion ***Land EU***“ eingeteilt werden können, eine angemessene Erfolgsprovision erhält. Dieses Entgelt stand somit – sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach – unter der aufschiebenden Bedingung eines positiven Abschlusses dieser Projekte. Beide Faktoren wären erst mit Abschluss der Projekte bestimmbar gewesen.

Als bereits sofort fällige Gegenleistungen der Unternehmen waren lediglich jene Beträge vereinbart, welche dem Bf. von diesen auch tatsächlich zukamen.

II.1.11. Zu den seitens des Bf. an die Gesellschaften gelegten Rechnungen ist festzuhalten:

- Es gab zwischen den Gesellschaften und dem Bf. keinerlei schriftliche Vereinbarungen – eine Publizität lag nicht vor
- Die mündlich geschlossenen Vereinbarungen waren unklar und es fehle hinsichtlich wesentlicher Vertragsbestandteile (*essentialia negotii*) an Vereinbarungen, beispielsweise waren keine Stundensätze für die Tätigkeit des Bf. für die Gesellschaften vereinbart.
- Es existierten keine eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarungen, die wesentlichen Bestandteile dieser Vereinbarungen seien nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert worden.
- Es ist keine Eintreibung der stetig gestiegenen Zahlungsrückstände betrieben worden, weil die GF namens der drei involvierten Gesellschaften die Forderungen des Bf. anerkannt hat
- Die Leistungen sind nicht detailliert, sondern lediglich mit pauschal bezeichneten, teilweise nichtzutreffenden Leistungsbeschreibungen und teilweise mit weit überhöhten Beträgen abgerechnet worden.

Bei den verfahrensgegenständlichen Rechnungen kam es zu einem überhöht ausgewiesenen Rechnungs- und Umsatzsteuerbetrag. Es war nie die Intention - weder des Bf. noch der Rechnungsempfängerinnen - dass die Rechnungssummen komplett beglichen werden. Dass die Rechnungsempfängerinnen nicht beabsichtigten, die Rechnungen zu bezahlen und dass diese Gesellschaften auch gar nicht die dafür notwendigen finanziellen Mittel hatten, war den Bf. auch bekannt, weil er – auch über die GF – Einblick in die wirtschaftlichen Situationen der Gesellschaften hatte. Das Entgelt wurde von den rechnungsempfangenden Unternehmen somit zum überhöht ausgewiesenen Teil gar nicht geschuldet. Vielmehr war das gesamte Firmen- und Verrechnungskonstrukt darauf ausgelegt, unter dem Zusammenwirken des Bf. sowie der Geschäftsführerin der drei rechnungsempfangenden Unternehmen und des im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafters einen möglichst hohen Vorsteuerabzug durch die in den Rechnungen des Bf. ausgewiesene USt systematisch und fortwährend zu lukrieren.

Der Bf. hat zwischenzeitig jene Rechnungen, die im Zusammenhang mit Liegenschaften in *****Land EU***** gestanden haben, aber mit Ausweis österreichischer Umsatzsteuer gelegt worden sind, berichtigt. Die berichtigten Umsatzsteuern betrugen € 2.400 (für 2011), € 11.040 (für 2012) und € 15.840 (für 2014).

Die vorgelegten Rechnungen enthalten keine hinreichenden Angaben über die Art der erbrachten Leistung, über den Umfang der erbrachten Leistung und über den Leistungszeitpunkt. Teilweise sind die in den Rechnungen angeführten Leistungen unrichtig, teilweise wurden überhöhte „Honorare“ abgerechnet und teilweise waren die Rechnungen nicht nachvollziehbar, wenn in diesen z.B. eine Managementpauschale verrechnet wurde, ohne dass eine Vereinbarung über (diese Honorarabrechnungen zu Grunde liegende) Stundenhonorare geschlossen worden wäre. Die Vertragsgestaltung zwischen dem Bf. und den durch seine Lebensgefährtin als GF vertretenen Gesellschaften war nicht fremdüblich.

Die Zahlung der vollständigen, seitens des Bf. verrechneten Honorare war zum Zeitpunkt der Rechnungslegung nie beabsichtigt und hätten diese vom Bf. gelegten Rechnungen (erst) mit Verwirklichung des Projektes oder mit Eintritt eines Investors beglichen werden sollen.

2. Beweiswürdigung

Dass der Bf. und die Geschäftsführerin Lebensgefährten und Eltern zweier gemeinsamer Kinder sind, ergibt sich aus der Aktenlage und ist unstrittig.

Dass der Bf. und dessen Lebensgefährtin Geschäftsführer/in und Gesellschafter/in mehrerer Kapitalgesellschaften waren, ergibt sich aus dem Firmenbuch und ist unstrittig.

Dass zu den folgenden Unternehmen die Auflösungen dieser Gesellschaften wie folgt erfolgte

- *****XX-GmbH*****, *****FN XX-GmbH*****: Firma gelöscht gemäß § 40 FBG

- ***XY-GmbH***, ***FN XY-GmbH***: Konkurs zu ***GZ 4 S*** des HG Wien; Firma gelöscht gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit.
- ***YY-GmbH***, ***FN YY-GmbH***: Konkurs zu ***GZ 6 S*** des HG Wien, Konkurs aufgehoben zu ***GZ 2 S*** des HG Wien; Firma gelöscht gemäß § 2 AmtsLG
- ***ZZ-GmbH***, ***FN ZZ-GmbH***: Konkurs eröffnet zu ***GZ 41 S*** des HG Wien; amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit

ergibt sich aus dem Firmenbuch.

Dem gegenteiligen Vorbringen des Bf., dass auch nur bei einem dieser Unternehmen eine Liquidation erfolgt wäre, konnte in Ansehung gegenteiliger Eintragungen im Firmenbuch nicht gefolgt werden.

Dass ob dem Bf. zur GISA-Zahl ***XXXXXXXX*** mit Entstehungsdatum ***TT.MM.1994*** eine Gewerbeberechtigung „Handelsgewerbe gemäß § 124 Z. 11 GewO 1994“ eingetragen war, dass die Endigung dieser Gewerbeberechtigung am ***TT.MM.2002*** war und dass der Endigungsgrund „18-Entziehung der Gewerbeberechtigung wegen Konkurseröffnung, Abweisung eines Konkursantrages usf (§ 13 Abs. 3 und 5, § 85 Z 8 i.V.m. § 87 Abs. 1 Z 2 GewO 1994)“ war, ergibt sich aus dem Gewerberegister.

Dass dem Bf. auf Grund der Konkurseröffnungen „das eigene Tätigwerden nicht möglich war“, ergibt sich aus dem Urteil des Oberlandesgerichts Wien zur ***GZ 129*** (Seite 17 dieses Urteils).

Dem gegenteiligen Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass der Bf. nicht als Geschäftsführer ausgeschlossen gewesen wäre, konnte in Ansehung der obigen Feststellungen nicht gefolgt werden.

Dass die drei involvierten Gesellschaften 2009 gegründet worden sind, dass die Lebensgefährtin in den beschwerdegegenständlichen Jahren bei allen Gesellschaften die alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin gewesen ist und dass ***GS*** in den beschwerdegegenständlichen Jahren bei allen Gesellschaften als Gesellschafter eingetragen oder mittelbar zu 100% beteiligt war, ergibt sich aus dem Firmenbuch und ist unstrittig.

Dass der Bf. ein naher Angehöriger zu den drei involvierten Gesellschaften war, ergibt sich aus seiner Treugeberstellung beziehungsweise treugeberähnlichen Stellung, aus den abgeschlossenen Notariatsakten über die Übernahme der Geschäftsanteile der involvierten Unternehmen zu Nominale, aus der Lebensgemeinschaft zu der Geschäftsführerin, aus seiner stillen Beteiligung an der ***H-GmbH*** und aus der dem Bf. erteilten „Generalvollmacht“.

Den gegenteiligen Ausführungen des Bf. in der mündlichen Verhandlung konnte seitens des Bundesfinanzgerichts nicht gefolgt werden, weil das Vorbringen, der bevollmächtigte Rechtsanwalt hätte sich beim Verfassen der Klage geirrt, nicht nachvollziehbar ist. Ein Rechtsanwalt lässt sich den Sachverhalt vor Einbringen der Klage entsprechend darlegen und wird die Klage üblicher Weise vor Einbringen derselben noch einmal dem Mandanten zur Kenntnisnahme vorgelegt. Darüber hinaus hat der Bf. nach dem Urteil des OLG Wien zur ***GZ 129*** (festgehalten auf der Seite 17 des Urteils) ausgeführt, dass es sich bei der GmbH (Anmerkung: der ***GmbH-1***) „von Anfang an um seine Vision und sein Projekt gehandelt habe und ihm nur aufgrund seines Konkurses das eigene Tätigwerden nicht möglich war.“ Weiters ist aus dem Hauptverhandlungsprotokoll im Verfahren ***GZ 123*** vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien, wo der Bf. unter Wahrheitspflicht als Zeuge vernommen worden ist, vom Bf. selbst ausgeführt worden (Seite 17 des Hauptverhandlungsprotokolls vom ***TT.MM.2019***): „Der Notar, wo wir dann dieses Angebot gezogen haben, hat zu mir gesagt, das ist ein Treuhandmissbrauch. Der Steuerberater sagt, es kann keine Treuhand gewesen sein, weil das Geld von ihm (Anmerkung: ***GS***) gekommen ist. Was das juristisch jetzt wirklich war, es war eine Art Treuhandschaft, er (Anmerkung: ***GS***) hat für uns die Gesellschaft nach außen hin vertreten gehabt. Aber das Geld ist definitiv von ihm gekommen.“

Der Bf. war daher jedenfalls naher Angehöriger der involvierten Gesellschaften einerseits und der GF andererseits.

Dass es keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen dem Bf. und den drei involvierten Gesellschaften bzw. zwischen dem Bf. und dem Gesellschafter gegeben hat, ergibt sich aus dem Prüfungsakt, dem Betriebsprüfungsbericht, dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf. und zum Teil (hinsichtlich der vereinbarten Leistung mit dem GS) auch aus dem Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung und ist unstrittig.

Dass zwischen dem Bf. und den drei involvierten Gesellschaften kein Stundenhonorar vereinbart worden ist, ergibt sich aus dem Prüfungsakt sowie aus dem Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung und ist unstrittig. Da keine Höhen der Stundenhonorare vereinbart worden sind, waren die der seitens des Bf. an die Gesellschaften gelegten Rechnungen mit dem Leistungsgegenstand „Managementumlagen“ (Beispiele für ***1*** und ***GmbH-3*** siehe unten) nicht nachvollziehbar und daher nicht fremdüblich.

Dass der Bf. Rechnungen an die Gesellschaften gelegt hat, aber nur einen Bruchteil des Betrages tatsächlich erhalten hat, ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung, aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters und auch aus den Ausführungen des Bf. in der Verhandlung und ist unstrittig. Auch die Höhen der an die Gesellschaften verrechneten Beträge und die Höhen der an den Bf. geleisteten Zahlungen ergeben sich aus dem Betriebsprüfungsbericht und sind auch diese Beträge unstrittig.

Dass der Bf. das gesamte Honorar erst bei Abschluss des Projektes oder bei Verkauf des Unternehmens hätte erhalten sollen und dieser sohin Erfolgshonorare vorweg verrechnet hat, ergibt sich aus der Beantwortung der Fragenliste durch den GS sowie aus der Antwort des steuerlichen Vertreters vom 25. September 2014 auf einen Fragenvorhalt des Finanzamtes vom 17. September 2014, wo dieser ausgeführt hat: „Herr ***Bf1*** ist mit einer vollständigen Bezahlung bei Realisierung des Projektes einverstanden und bekommt laufend monatliche Teilbeträge. Da er Einblick in das Unternehmen hat, ist es für ihn auch ersichtlich, dass er bei Realisierung die offenen Positionen problemlos bezahlt bekommt.“

Die seitens des Bf. angeführten Finanzierungszusagen des GS wurden lediglich für Abbruch- und Sanierungsarbeiten, nicht aber für die Rechnungen des Bf. abgegeben und wurden die Rechnungen des Bf. auch nicht nach der Kapitalerhöhung bei der ***GmbH-1*** beglichen, als diese Gesellschaft über die entsprechenden liquiden Mittel verfügt hat. Dass dem Bf. klar, war, dass die ***GmbH-1*** zu den Zeitpunkten der Rechnungslegung die ausgewiesenen Beträge nicht hat bezahlen können, ergibt sich aus dessen Einblick in die wirtschaftliche Situation dieser Gesellschaften auf Grund seiner Treugeber- oder treugeberähnlichen Stellung und auf Grund des Umstandes, dass es sich bei der GF um eine langjährige Lebensgefährtin und Mutter der beiden gemeinsamen Kinder handelt. Dass im weiteren Verlauf des Beschwerdeverfahrens von Seiten des Bf. eine vollständige Bezahlung der Rechnung erst mit Projektabschluss oder dem Eintritt eines Investors bestritten worden ist, hat nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes seine Ursache darin, dass dem Bf. zwischenzeitig die abgabenrechtliche Wirkung des oben dargelegten Vorbringens im Laufe des Beschwerdeverfahrens klargeworden ist.

Dass einige Rechnungen (z.B.: R201405007 vom 31.05.2014 über € 180.000, Rechnungen R201405004, R201405005 und R 201405006 über jeweils € 42.000, R 20111101 vom 30.11.2011 über € 48.742,43 für 2% Provision für Kapitalerhöhungen 2009 und 2011 über € 1.223.000,58 und € 807,933,97 und R201406006 vom 30.06.2014 über € 10.385 für 2% Provision für eine Kapitalerhöhung 2011 über € 432.729,03, R201405003 vom 31.05.2014 über € 92.400) überhöht oder/und fremdunüblich ausgestellt worden sind, ergibt sich aus den vorgelegten Rechnungen.

Dass die vorgelegten Rechnungen keine hinreichenden Angaben über die Art der erbrachten Leistung, über den Umfang der erbrachten Leistung und über den Leistungszeitpunkt enthalten, ergibt sich aus den vorgelegten Rechnungen.

Dass der Bf. Rechnungen an die Gesellschaften „in voller Höhe“ gelegt hat, wodurch diese Gesellschaften die Vorsteuern „in voller Höhe“ haben geltend machen können, der Bf. selbst aber nur einen Bruchteil der Rechnungssumme erhalten hat, und auch nur für diesen Bruchteil die Umsatzsteuer abgeführt hat, ergibt sich aus der Aktenlage, aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters und auch aus den Ausführungen des Bf. selbst und ist unstrittig.

Dass die an den Bf. geleisteten Zahlungen in keinem Zusammenhang mit einzelnen/bestimmten, seitens des Bf. gelegten Rechnungen gestanden haben, ergibt sich aus dem Betriebsprüfungsbericht. Das gegenteiligen unsubstantiierte Vorbringen des steuerlichen Vertreters ist mit den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht nicht im Einklang zu bringen. Dass diese „lukrierten“ Vorsteuern die hauptsächlichen Umsätze der drei Gesellschaften waren, ergibt sich aus den Prüfungsunterlagen. Da der Bf. diesen Feststellungen nicht substantiiert entgegengetreten ist, konnte das Bundesfinanzgericht von der Richtigkeit dieser Feststellungen ausgehen.

Dass der Bf. die Rechnungen, deren Leistungsgegenstände im Zusammenhang mit Liegenschaften in ***Land EU*** gestanden haben, berichtet hat, ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung und ist dieser Umstand zwischen den Parteien des Verfahrens ebenfalls unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.a. (Abweisung/ teilweise Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Soweit nicht Einwendungen erhoben wurden, liefert dabei eine von der Abgabenbehörde ordnungsgemäß aufgenommene Niederschrift Beweis über den Gegenstand und den Verlauf der betreffenden Amtshandlung (§§ 87 und 88 BAO).

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Das Bundesfinanzgericht hat - wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

Eine in der Begründung einer BVE getroffene Feststellung des Finanzamtes wirkt wie ein Vorhalt und es obliegt dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der BVE getroffene Feststellung zu widerlegen bzw. zumindest deren Unrichtigkeit zu behaupten (vgl. VwGH 8.10.1985, 83/14/0237 etc.).

Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde in Umsetzung der bisherigen Judikatur gesetzlich verankert, dass die Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt wird.

Nach den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 1660 BlgNR 25. GP 24) trifft dies etwa dann zu, wenn durch faktische Gegebenheiten oder rechtliche Schranken die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes eingeschränkt oder verhindert ist. Dies gilt z.B., wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann oder wenn der Abgabepflichtige Unübliches oder Außergewöhnliches behauptet.

Durch das Wort "beispielsweise" sollte klargestellt werden, dass nicht nur bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht. In Fällen der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt es etwa am Abgabepflichtigen, bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind sowie alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind.

Schon bisher wies Ritz zu Recht darauf hin (Ritz, BAO5, § 115 Tz 13), dass den Bf. auch dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur er aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061).

Es entspricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Lebenserfahrung, dass Angaben bei der ersten Vernehmung der Wahrheit in aller Regel am nächsten kommen (vgl. z.B. VwGH 25.11.1992, 91/13/0030; 31.10.1991, 90/16/0176). Es entspricht nämlich durchaus den Denkgesetzen und Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Abgabepflichtige ihre Angaben und ihr Handeln im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis seiner abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten (so auch VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013).

Gemäß § 279 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

„Die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.“

Gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 schuldet ein Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen hat, diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet eine Person, die in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag.

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 als unzureichend erachtet. Bei Dienstleistungen einer Anwaltskanzlei ist die Bezeichnung „vom 1.12.2007 bis zum heutigen Tag erbrachte juristische Dienstleistungen“ keine hinreichend detaillierte Leistungsbezeichnung gemäß § 11 UStG und nach Art 226 MwStSyst-RL (EuGH, 15.9.2016, Barlis 06, C-516/14).

Das gesetzliche Erfordernis präziser Rechnungsangaben über Umfang und Art der erbrachten Dienstleistung bezweckt, der Steuerverwaltung die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren. 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.

Zu den formellen Voraussetzungen für das Vorsteuerabzugsrecht gehört, dass es nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art 226 MwStSyst-RL ausgestellte Rechnung besitzt.

Nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH ist entsprechend dem Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität der Vorsteuerabzug auch dann zu gewähren, wenn 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. Die Steuerverwaltung darf sich daher nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken, sondern hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (Aigner/Kofler/Tumpel, Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter Rechnung, SWK 30/2016, S. 1294ff).

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 bestimmt sein muss.

3.1.2. Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehung

Wie von Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 158 ff, zutreffend zusammengefasst, sind Verträge zwischen nahen Angehörigen in besonderem Maße zu prüfen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (vgl. VwGH 27.4.2000, 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 26.7.2006, 2001/14/0122). Durch Absprache zwischen nahen Angehörigen würde sich bei entsprechender Gestaltung das zufließende Einkommen leichter „splitten“ lassen, als dies bei Vereinbarungen mit völlig Fremden möglich wäre. Dadurch könnte man im Familienkreis beträchtliche Steuervorteile erzielen (Jakom EStG¹⁶ § 2 Tz 99).

Nahe Angehörige sind neben den in § 25 BAO aufgezählten Personen insbesondere auch Stiefkinder (vgl. VwGH 29.1.1991, 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 24.3.1981, 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 26.4.2012, 2008/15/0315) sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (vgl. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019).

Damit solche Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen 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 7.12.1988, 88/13/0099).

Verträge (Verpflichtungsgeschäfte) zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, 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 vom 19.4.2018, Ra 2017/15/0041 unter Hinweis auf VwGH 28.1.2003, 99/14/0100; 15.9.2016, 2013/15/0274, mit weiteren Nachweisen) insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand - wie im beschwerdegegenständlichen Beschwerdefall - in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht (z.B. "Bemühungen", Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, Konzept-Erstellung, Machbarkeitsstudien, Adaptierung von Einreichunterlagen, Projektentwicklungen etc.).

Diese vertraglichen Vereinbarungen müssen in der Folge auch nach denselben Kriterien (Publizität, Fremdvergleich und eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt) tatsächlich erfüllt und umgesetzt werden (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; Erfüllungsgeschäft).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und wirkt sich vor allem im Bereich der Beweiswürdigung aus (vgl. VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; 24.9.2003, 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 29.2.2022, Ro 2021/15/0026).

Im vorliegenden Fall ist der Bf. Treugeber oder zumindest in einer treugeberähnlichen Stellung, er war auch stiller Beteiligter an der ***H-GmbH*** und hat auf Grund der im Jahr 2009 abgeschlossenen Notariatsakte über 10 Jahre ab deren Abschluss die Möglichkeit, sämtliche Geschäftsanteile zum Nominale zu übernehmen. Der Bf. verfügte darüber hinaus über eine Generalvollmacht und war die GF aller involvierten Gesellschaften unstrittig die Lebensgefährtin des Bf. und die Mutter der beiden gemeinsamen Kinder.

Den Vergleichsmaßstab für diese Geschäftsbeziehungen (zwischen nahen Angehörigen) bildet damit das Verhalten von Geschäftspartnern, die sich fremd gegenüberstehen (Fremdverhaltensgrundsatz). Für die Beurteilung der Geschäfte des Bf. mit den drei involvierten Gesellschaften sind deshalb nicht die Modalitäten der Geschäfte eines Gesellschafters mit den Gesellschaften heranzuziehen, sondern die Leistungsbeziehungen anderer untereinander fremder Geschäftspartner.

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 29.6.2022, Ro 2021/15/0026 unter Hinweis auf VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092).

In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

Es bestanden zwischen den involvierten Gesellschaften und dem Bf. keine schriftlichen Vereinbarungen. Da eine schriftliche Vereinbarung zwischen den Bf. und den Gesellschaften gänzlich fehlt, hätten jedenfalls zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein müssen. Im vorliegenden Fall waren aber wesentliche Vertragsinhalte, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären – etwa die Vereinbarung eines Stundenhonorars oder die Art und der Umfang der in einem bestimmten Zeitraum oder bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erbringenden Leistung – gerade nicht vereinbart worden.

Eine Überprüfung, ob sowohl die tatsächliche Leistungserbringung wie auch die Abrechnung in der ursprünglichen Leistungsvereinbarung Deckung finden, war in Ermangelung fehlender vorgelegten Stundenaufzeichnungen einerseits als auch fehlender vereinbarter Stundenhonorare andererseits nicht möglich.

Darüber hinaus waren die vom Bf. an die Gesellschaften gelegten Rechnungen zum Teil erheblich überhöht, zum Teil wurden andere Leistungen abgerechnet, als diese vom Bf. erbracht worden sind und zum Teil war aus den in den Rechnungen verzeichneten Leistungsgegenständen die erbrachte Leistung an sich, der Aufwand an Stunden und das

Stundenhonorar nicht ersichtlich, sodass eine Überprüfbarkeit der Rechnung auf ihre Fremdüblichkeit in keinsten Weise möglich war. Letztendlich hat der Bf. in den von ihm gelegten Rechnungen auch bereits Beträge abgerechnet, die diesem erst bei Projektrealisierung bzw. Projektabschluss oder bei Eintritt eines Investors zugestanden hätten.

Für die Art der Rechnungslegung des Bf. an die drei involvierten Gesellschaften (***Abkürzung GmbH-1***, ***Abkürzung GmbH-3*** und ***Abkürzung GmbH-2***) werden exemplarisch folgende Beispiele angeführt:

- Rechnung R201405007 vom 31.05.2014 über € 180.000 für die Erteilung einer schlichten Fristverlängerung; zu dieser Rechnung hat der GS (Antwort auf den Fragenkatalog des Finanzamtes) das Folgende ausgeführt: „Wie [der Bf.] auf die 150 Mio. kommt ist mir in der Zwischenzeit klar. Das ist aber eine typische, [dem Bf.] zustehende vorgezogene Erfolgsprämie, die ihm zum Zeitpunkt des Erfolgs zustünde – d.h. wenn das Unternehmen Gewinne erwirtschaftet oder veräußert wird. "

[...]

- Rechnungen R201405004, R201405005 und R 201405006 über jeweils € 42.000 für ***Bewilligung 1***, ***Bewilligung 2*** und ***Name Bewilligung 3*** des Magistrats der Stadt Wien, wobei zu demselben Leistungsgegenstand Rechnungen eines Ingenieurbüros an den GS existieren.

[...]

- R 20111101 vom 30.11.2011 über € 48.742,43 für 2% Provision für Kapitalerhöhungen 2009 und 2011 über € 1.223.000,58 und € 807,933,97 und R201406006 vom 30.06.2014 über € 10.385 für 2% Provision für eine Kapitalerhöhung 2011 über € 432.729,03 (betrifft die restliche Einzahlung auf die Stammeinlage der ***GmbH-1***), wobei unklar ist, welche Leistungen der Bf. für die ***GmbH-1*** hinsichtlich der Aufbringung ihres Stammkapitals, eine Verpflichtung, die alleine dem Gesellschafter obliegt, erbracht haben will; die angebliche Leistung des Bf. geht auch aus den Rechnungen nicht hervor.

[...]

- R201405003 vom 31.05.2014 über € 92.400, über die Konsolidierung des Mietvertrages, wobei der Leistungszeitraum August 2011 bis Oktober 2012 gewesen sein soll, die Rechnung aber erst im Mai 2014 gelegt wurde und der Rechnungsbetrag für einen schlichten Nachtrag zu einem bereits bestehenden Mietvertrag weit überhöht ist. Auch die angeblichen 18 Verhandlungen sind bei einem schlichten Nachtrag zu einem bestehenden Mietvertrag nicht nachvollziehbar.

[...]

Da keine Höhen der Stundenhonorare vereinbart worden sind, waren die der seitens des Bf. an die Gesellschaften gelegten Rechnungen mit dem Leistungsgegenstand „Managementumlagen“ (Beispiele für ***1*** und ***GmbH-3*** siehe sogleich unten) nicht nachvollziehbar und daher nicht fremdüblich. Diese Rechnungen (R2014060001 und R2014040001) sind auch Beispiele dafür, dass die Rechnungen konkrete Leistungsgegenstände nicht enthalten haben.

[...]

[...]

Als Zwischenergebnis kann daher an dieser Stelle festgehalten werden, dass der Bf. zu den drei involvierten Gesellschaften die Stellung eines „nahen Angehörigen“ hatte, dass die „Angehörigenjudikatur“ des Verwaltungsgerichtshofes auf den gegenständlichen Sachverhalt sohin anwendbar ist und dass die Leistungsbeziehung zwischen dem Bf. einerseits und den durch seine Lebensgefährtin als GF vertretenen Gesellschaften andererseits nicht fremdüblich war.

3.1.3. Leistungsinhalt/Erfolgshonorar

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 in Ruppe/Achatz (Hrsg), UStG⁵, § 12 Tz 64).

Diese Autoren weisen in Tz 36ff darauf hin, dass es nach der Rechtsprechung des VwGH an einer Leistung fehlt, wenn für einen in einer Rechnung zum Ausdruck gebrachten Leistungsaustausch zwischen gesellschaftsrechtlich nahestehenden Personen die Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht erfüllt sind (VwGH 29.3.2007, 2003/15/0085). Ein Vorsteuerabzug ist demnach auch dann unzulässig, wenn es sich um ein Scheingeschäft handelt (VwGH 22.3.2006, 2002/13/0116; 4.6.2008, 2005/13/0129; 8.7.2009, 2006/15/0264), sogar dann, wenn die in der Rechnung über das Scheingeschäft ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich

abgeführt wurde (VwGH 27.2.2002, 98/13/0053; vgl. auch VwGH 27.3.2002, 96/13/0148; ebenso OGH 23.7.2008, 13 Os 65/08w).

Das FA stützt den fehlenden Leistungsaustausch und damit einhergehend die Steuerschuld des Bf. auf Grund der von ihm gelegten Rechnungen darauf, dass das Entgelt aufschiebend bedingt vereinbart worden sei.

Aufschiebende Bedingung

Zum Thema der aufschiebenden Bedingung fassen Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), 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 15.3.2007, C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabrik GmbH). Diese Auffassung bestätigte für Österreich auch der VwGH (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022; 3.9.2008, 2003/13/0125; 2.9.2009, 2005/15/0140). Keine Rolle spielt hierbei, ob die Abrechnung mittels Gutschrift oder durch Rechnung des Leistenden erfolgt (VwGH 4.6.2008, 2005/13/0016; 18.12.2013, 2009/13/0195). Gleichwohl schuldet der Aussteller der Rechnung die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund des Umsatzsteuerausweises in dieser Rechnung.

Die österreichische Verwaltungspraxis (UStR 2000 Rz 1825 f) 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 Sinn 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 (Hinweis auf EuGH 11.5.2006, C384/04 Federation of Technological Industries; Studera, SWK 2007, S 610).

Das Bundesfinanzgericht hat schon in seiner Entscheidung zur Umsatzsteuer 2014 festgehalten (*** BFG Datum***, ***GZ des BFG2***), dass aus Vorausrechnungen, die auch nicht zu einer Zahlung führen, keine Vorsteuer abgezogen werden darf, auch wenn der Bf. als leistender Unternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer bereits Kraft Rechnung schulden sollte. Die Bezahlung der Rechnung sei zwar nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, der VwGH vertrete jedoch die Auffassung, dass zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung der Ausweis des tatsächlich beabsichtigten (geschuldeten) Entgelts gehört. Daher schließe mangels Ausführung einer konkreten Leistung das Fehlen einer ernsthaften Zahlungsabsicht den Vorsteuerabzug aus (VwGH 28.2.2002, 96/15/0270).

Im Erkenntnis VwGH 12.9.2001, 2001/13/0047, auf das das BFG-Erkenntnis verwies, stellt das Höchstgericht klar, dass zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung auch gehört, dass diese das tatsächlich beabsichtigte Entgelt ausweist (Hinweis auf VwGH 27.6.2001, 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 - wie in vorliegenden Fall - von einer aufschiebenden Bedingung (z.B. vom Ausgang eines Prozesses oder auch von der Fertigstellung eines unsicheren, von externen Faktoren abhängigen Projektes oder vom Einstieg eines Investors) 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 in Ruppe/Achatz (Hrsg), 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.

3.1.4. Leistungsinhalt

Für die Umsatzsteuer ist grundsätzlich nicht relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv/tatsächlich ausgeführt und entgolten wird (Hinweis auf VwGH 5.4.1984, 83/15/0045; 29.3.2007, 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 tatsächliche Leistungserfüllung maßgeblich. Wird eine Leistung tatsächlich 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 wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Dieser wahre wirtschaftliche Gehalt 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 in Ruppe/Achatz (Hrsg), UStG⁵, § 1 Rz 27f).

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

Das Bundesfinanzgericht war unter Punkt 2.1 seiner Entscheidung zur *****GmbH-1***** betreffend das Jahr 2014 (***** BFG Datum*****, *****GZ des BFG2*****) zum Schluss gekommen, dass die Leistung des Bf. in Wahrheit bei Rechnungslegung noch nicht erbracht war. Das begründete es auszugweise wie folgt (Formatierung fett durch das Bundesfinanzgericht):

"Über die Vereinbarung einer werkvertraglichen Leistung zwischen *****Bf1***** und der Bf. (*****GmbH-1*****) gibt es **keinen schriftlichen Vertrag** und konnten auch sonst **keine Beweismittel** zum Nachweis des Inhaltes einer solchen Leistungsvereinbarung vorgelegt werden. Es ist auch erwiesen, dass kein Stundensatz für einzelne Leistungen die *****Bf1***** für die Bf. (*****GmbH-1*****) erbrachte, vereinbart worden ist. Ebenso bestand **keine Vereinbarung von Pauschalentgelten für bestimmte Leistungen**, wie sie *****Bf1***** dann in den streitgegenständlichen Rechnungen der Bf. (*****GmbH-1*****) verrechnet hat. Es konnten auch keine Nachweise dazu vorgelegt werden.

Ebenso steht fest, dass *****Bf1***** in der Art eines bevollmächtigten Projektleiters zur "Errichtung eines *****Projekt D-Center*****" für die Bf. (*****GmbH-1*****) langjährige tätig geworden ist. Als glaubhaft und wahrscheinlich ist zu erachten, dass für diese selbständige Tätigkeit mit *****Bf1***** ein "Erfolgshonorar" für die Realisierung dieses Immobilienprojektes vereinbart worden ist. Die Höhe des Erfolgshonorars, das die Vertragsparteien allerdings vereinbart haben, wurde nicht offengelegt. Vieles spricht dafür, dass die Höhe des bedungenen Erfolgshonorars in einer Anhängigkeit zu einem konkret verwirklichten Realisierungserfolg stehen wird.

*****GS***** erklärte dazu: „*****Bf1***** managt und bringt seine Leistung für das Projekt. Ich bringe neben meiner Leistung das Geld. An der Entwicklung des *****Name Bauprojekt***** arbeite ich mit. Es ist vereinbart, dass *****Bf1***** beim Verkauf des Projektes einen zusätzlichen Anteil am Erfolg erhält. **Dazu ist nichts Konkretes (Schriftliches) vereinbart.** Es geschieht alles auf Treu und Glaube. Darum bringt *****Bf1***** seine Leistungen ein. Ich habe

aber nicht gewusst, dass er Forderungen in dieser Höhe stellt. **Die Rechnungen sind plausibel, ihre Höhe ist deshalb extrem hoch, weil hier schon Erfolgshonorare vorweg fakturiert wurden. Diese Erfolgshonorare stünden ***Bf1*** im Zeitpunkt des Erfolges, wenn das Unternehmen Gewinne erwirtschaftete oder veräußert wird, zu."**

Durch einen Werkvertrag verpflichtet sich der Werkunternehmer gegenüber dem Werkbesteller zu Herstellung eines bestimmten Erfolges (§ 1151 ABGB). Der Werkbesteller hat das bedungene oder, wenn nicht etwas 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 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 Entgeltvereinbarung und die Entgeltbemessung 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, UStG 4, § 1 Tz 27 u. 28).

Der Bf. hat während der beschwerdegegenständlichen Jahre für seine Leistungen diverseste Rechnungen ausgestellt und hat in diese Rechnungen teilweise Erfolgshonorare vorweg fakturiert, teilweise hat er Leistungen überhöht verrechnet (etwa die Verrechnung von € 180.000 für eine schlichte Fristerstreckung) oder Rechnungen ausgestellt, bei denen unklar war, was im konkreten Fall (etwa bei der Verrechnung einer Provision für eine durch den GS vorgenommenen Einzahlung der Kapitalerhöhung) seine Leistung gewesen ist. Der Bf. hat seine vermeintlich erbrachten Leistungen schlichtweg in Rechnungen geschrieben und den Gesellschaften gelegt, damit diese die Vorsteuern lukrieren und dem Bf. in der Folge monatliche Pauschalzahlungen überweisen können. Bei Abschluss des Projektes hätte sich der Bf. die gesamten Rechnungen inklusive der Erfolgshonorare von seiner Lebensgefährtin und GF der involvierten Gesellschaften auszahlen lassen.

Im gegenständlichen Fall ist sohin durch die tatsächlichen Gegebenheiten und die Aussagen von ***GS*** und dem steuerlichen Vertreter im Zuge der Außenprüfung als eindeutig erwiesen anzusehen, dass mit dem Bf. **keine Vereinbarung** über die Erbringung einzelner Leistungen, wie er sie mit den streitgegenständlichen Rechnungen abgerechnet hat, vereinbart worden ist (Leistungen i.Z.m. dem 5. Mietvertrags-Nachtrages, Leistungen i.Z.m. ***Bewilligung 1*** und ***Name Bewilligung 3*** sowie für ***Bewilligung 2***, Leistungen i.Z.m. einer Fristverlängerung der ***Bewilligung 4*** und Provision für Kapitalerhöhungen). Ebenso wurde daher für diese abgerechneten Leistungen **kein Pauschalentgelt vereinbart** und von der Bf. nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt **auch kein Entgelt dafür bezahlt**. Dies wird u.a. auch durch die gravierende, schon an Sittenwidrigkeit reichende, Unverhältnismäßigkeit zwischen den abgerechneten Einzelleistungen und den

Pauschalhonoraren (Beispiel: Fristverlängerung für ***Bewilligung 4*** netto € 150.000) indiziert.

Diese aufgezeigten Umstände bei der Leistungsvereinbarung, dem Leistungsaustausch und der Leistungsverrechnung zeigten sich sowohl bei den vom Bf. an die ***GmbH-1*** gelegten Rechnungen als auch bei den Rechnungen, die der Bf. an die beiden anderen Kapitalgesellschaften (***Abkürzung GmbH-2*** und ***Abkürzung GmbH-3***) ausgestellt hat.

Wirtschaftlich betrachtet erfolgten mit den unregelmäßigen Banküberweisungen an den Bf. in vergleichsweise geringer Höhe (meist in runden Beträgen zwischen € 500 und € 2000) 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 alle Beteiligte in gleicher Weise profitiert und ihren - durch den langjährig, ausgebliebenen Projekterfolg aufgetretenen - Geldbedarf auf Kosten des Fiskus finanziert. Entsprechend diesem wahrhaften Zweck haben die ***Abkürzung GmbH-1***, die ***Abkürzung GmbH-2*** und die ***Abkürzung GmbH-3*** überhaupt nicht daran gedacht, bei den Geldüberweisungen an den Bf. 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/gewesen wäre.

Nach Außen trat der Bf. als selbständiger Projektmanager und Generalbevollmächtigter der ***GmbH-1*** für das Projekt „***Projekt D-Center***“ auf, der dafür ein (angemessen hohes) Erfolgshonorar erhalten solle.

Hingegen war der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt gerade nicht so, dass der Bf. für einzelne Tätigkeiten, die er als Projektbeauftragter für die ***GmbH-1*** erbrachte, ein Entgelt erhalte. Deshalb war weder ein Stundenhonorar noch ein Pauschalhonorar für bestimmte Einzelleistungen von der ***GmbH-1*** mit Bf. vereinbart worden (***GS***: "Wir haben keinen Stundensatz vereinbart. Ich habe nicht gewusst, dass er Forderungen in dieser Höhe stellt.")

Diese Regelung beruht auch auf einer adäquaten und plausiblen Risikoteilung zwischen dem Bf. als "Schöpfer und Mastermind" des Projektes und dem GS als "ins Boot geholter" Geldgeber. Während der Bf. das Honorarrisiko für den Erfolg seines selbständigen Projektmanagements trägt, hat der GS das hohe Verlustrisiko von zumindest 2,5 Mio. Stammeinlage in die ***GmbH-1*** auf sich genommen.

Der im Rechtsmittelverfahren erhobene Einwand, dass der Anspruch auf das Pauschalentgelt für die abgerechneten Einzelleistungen bereits verwirklicht gewesen sei und die Parteien lediglich eine jahrelange Stundung der Zahlung (langes Zahlungsziel) vereinbart hätten, war

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 Bf. (die nach Außen 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 läuft somit auf das gleiche vom BFG bereits ausgeführte und auch vom Finanzamt ins Treffen geführte Beweisergebnis hinaus, dass zwischen den Gesellschaften und dem Bf. tatsächlich nur ein Erfolgshonorar (in unbekannter, nicht offengelegter Höhe) für sein erfolgreiches Projektmanagement bei Realisierung des ***Projekt D-Center*** vereinbart wurde. Erst mit Projektrealisierung hat er den geschuldeten Leistungserfolg erbracht und einen Anspruch auf das vereinbarte Erfolgshonorar erworben. Das dem Bf. zugesagte Erfolgshonorar steht somit - wie das Finanzamt in der BVE zu Recht ausführte - unter der aufschiebenden Bedingung der Projektrealisation.

Die von der ***GmbH-1*** und dem Bf. vorgelegten Finanzierungsgarantie des GS vom 16.10.2013 gilt entgegen ihrer Behauptung mit Sicherheit nicht für die Bezahlung der von dem Bf. an die ***GmbH-1*** ausgestellten Rechnungen. Diese vorgewiesene Garantieerklärung ist eine im Baugewerbe verkehrübliche Sicherstellung des Entgeltes für eine Bauleistung. Im Hinblick auf die Vermögenslosigkeit der ***GmbH-1*** war die Abgabe einer solchen Finanzierungsgarantie durch den eingetragenen (mittelbaren) Gesellschafter daher unerlässlich. Sie bezieht sich nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut nur auf die Sicherstellung von Forderungen und Ansprüchen, die aus den Ausräum- und Sanierungsarbeiten im ***Name Bauprojekt*** erwachsen. Eine Zusage zur Bezahlung der von dem Bf. als Projektmanager erbrachten Leistungen oder gar der von ihm gelegten streitgegenständlichen Honorarnoten enthält diese Finanzierungsgarantie des ***GS*** keineswegs. Zudem war die Finanzierungsgarantie nur bis zum 31.12.2016 oder den Abschluss der Abbruch und Sanierungsarbeiten im genannten ***Name Bauprojekt*** gültig. Beide Ereignisse sind eingetreten und die Finanzierungserklärung ist mittlerweile daher bereits erloschen.

Die vorgelegten Finanzierungserklärungen stellen vielmehr weitere Beweise für das vom BFG gewonnene Beweisergebnis dar. Die explizite Einschränkung der Garantieerklärung auf die genau bezeichneten Bauarbeiten im ***Name Bauprojekt*** indiziert, dass vom Gesellschafter ***GS*** gerade nicht gewollt war, auch für die von Bf. an die ***GmbH-1*** gelegten Rechnungen einzustehen. Dies, obwohl er wusste, dass die Gesellschaft - soweit nicht eine erfolgreiche Projektrealisierung gelingt - überhaupt nicht die Mittel hat/hätte, diese Rechnungen zu bezahlen.

Ein weiteres Indiz für den ausschließlichen Anspruch vom Bf. auf ein Erfolgshonorar bei Projektrealisation ist die glaubhafte Aussage von ***GS***, dass er dem Bf. in mehreren Teilbeträgen innerhalb von 10 Jahren Geld gegeben habe. Dabei handle es sich um ein formloses und unverzinstes Privatdarlehen, auf das der Bf. bisher noch keine Rückzahlung geleistet habe. ***GS*** war der genaue offene Darlehensbetrag nicht bekannt (... "Es werden in Summe über € 100.000 sein. "). Der Bf. bestritt, überhaupt jemals Geld von ***GS*** erhalten zu haben. Beweise, die die bereits im Betriebsprüfungsbericht enthaltenen Feststellungen hätten entkräften können, konnten vom Bf. hierzu jedoch nicht vorgelegt werden.

Die Aussage von ***GS*** wurde vom BFG hinsichtlich des Darlehens grundsätzlich für glaubhaft erachtet. Für ***GS*** bestand nämlich zum Zeitpunkt, als dieser die Aussage gemacht hatte, überhaupt keine Veranlassung, dahingehend eine unwahre Behauptung aufzustellen, dass er dem Bf. über rd. 10 Jahre in mehreren Beträgen insgesamt über € 100.000 gegeben habe. Eine eindeutige Klärung, wann, aus welchem Grunde und in welcher Höhe dieses Geld ***GS*** an den Bf. ausbezahlt hat, kann für das gegenständliche Verfahren letztlich dahingestellt bleiben.

Es ist jedoch daraus zu schließen, dass der Bf. für seine Leistungen als selbständiger Projektmanager weder einen Anspruch auf ein Stundenhonorar noch Anspruch auf ein Pauschalhonorar für bestimmte Dienstleistungen hatte, weil es in diesem Fall plausibler gewesen wäre, aus diesem Titel das Geld zu erhalten und er nicht auf ein freiwilliges "Privatdarlehen" des Gesellschafters der Bf. angewiesen gewesen wäre.

Da eine Realisierung des Immobilienprojektes „***Projekt D-Center***“ weder im Zeitpunkt der Rechnungslegung noch bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt eingetreten ist und auch ein künftiger Projekterfolg nicht absehbar ist, hat der Bf. die mit ihm tatsächlich vereinbarte Werkleistung bislang gar nicht erbracht und hat somit noch gar keinen Anspruch auf das vereinbarte (Erfolgs-)Honorar.

Die vom Bf. 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 ***GmbH-1*** für diese Leistung ein Entgelt an den Bf. bezahlt. Die Beteiligten (die involvierten Gesellschaften vertreten durch die Geschäftsführerin und der eingetragene Gesellschafter sowie der Bf.) haben sich lediglich das Geld aus dem rechtswidrig vorgenommenen Vorsteuerabzug auf Grund der vom Bf. ausgestellten Rechnungen aufgeteilt. Unter diesem Blickwinkel werden die unangemessen hohen Pauschalentgelte in den ausgestellten Rechnungen schließlich verständlich und erklärbar.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die gegen das Erkenntnis des BFG in der Beschwerdesache betreffend die ***GmbH-1*** (GZ ***GZ des BFG2***) gerichtete Revision zurück und hielt dazu auszugweise fest (VwGH 27.6.2017, Ra 2017/13/0026; Formatierung fett durch das Bundesfinanzgericht):

"[...] 6 Im zweiten Teil der Erwägungen setzte sich das Bundesfinanzgericht weiter mit der behaupteten, aber durch **keinen schriftlichen Vertrag** dokumentierten Leistungsbeziehung auseinander, wobei es ausdrücklich davon ausging, der Lebensgefährte der Geschäftsführerin sei für das Projekt der Revisionswerberin "langjährig tätig" geworden. Bei den Rechnungsbeträgen habe es sich einer Aussage eines Beteiligten zufolge aber **um vorweg fakturierte Erfolgshonorare** und nicht wie fakturiert um vom Gesamterfolg unabhängiges Entgelt für die Erbringung einzelner Leistungen gehandelt. Bezweckt worden sei die Aufteilung des durch die Vorgangsweise lukrierten Vorsteuerguthabens, womit die Beteiligten ihren durch den langjährig ausgebliebenen Projekterfolg aufgetretenen Geldbedarf "auf Kosten des Fiskus finanziert" hätten. **Von einer bloßen Stundung der Rechnungsbeträge könne keine Rede sein**, worauf auch der Umstand hindeute, dass der (mittelbare) Alleingesellschafter der Revisionswerberin dem Lebensgefährten der Geschäftsführerin Privatdarlehen gewährt habe, statt im entsprechenden Umfang für die Bezahlung seiner Rechnungen zu sorgen. Die "Rechnungen" hätten aus diesen Gründen "keine umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand gehabt". Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehöre zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung auch der Ausweis des tatsächlich beabsichtigten (geschuldeten) Entgelts. Das Fehlen einer ernsthaften Zahlungsabsicht schließe den Vorsteuerabzug aus. Mit den geltend gemachten Rechnungen sei nur ein in Wahrheit gar nicht bestehender Anspruch auf die völlig unangemessen hohen Pauschalentgelte für die verrechneten Leistungen vorgetäuscht worden. Es handle sich um "Scheinrechnungen" als Mittel für einen "Umsatzsteuerbetrug". [...]

8 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung in rechtlicher Hinsicht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folge und die Beurteilung von Tatfragen durch das Bundesfinanzgericht "als Grund einer ordentlichen Revision nicht in Betracht" komme. [...]

12 Maßgeblich ist daher, ob das Bundesfinanzgericht mit seinen Sachverhaltsannahmen (soweit sie nicht etwa nur den zuletzt erwähnten, nicht entscheidungswesentlichen Ausschlussgrund betreffen) auf die im Vorbringen zur Zulässigkeit auch behauptete Weise Verfahrensrecht verletzt hat.

13 Es war im Verfahren **nie strittig** und wurde auch vom Bundesfinanzgericht festgestellt, dass der **Lebensgefährte** der Geschäftsführerin für das Projekt der Revisionswerberin maßgeblich (laut Niederschrift über die Schlussbesprechung: mit "massivem Arbeitseinsatz") **tätig** war. Schon das Finanzamt ging auf Grund der vorliegenden Aussagen und des tatsächlichen Verlaufs

aber davon aus, dass die Entgeltlichkeit dieser (und, hier nicht verfahrensgegenständlich, auch schon in Vorjahren fakturierter) Leistungen **nur für den Fall eines Projekterfolges** vorgesehen gewesen sei. In der Beschwerdeentscheidung wurde weiters dargelegt, die Gestaltung sei gewählt worden, um die Behörden über den wahren Zweck, nämlich die Erzielung eines Vorsteuerguthabens vor dem ungewissen Eintritt des Projekterfolges, zu täuschen. In der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht brachte der neue steuerliche Vertreter der Revisionswerberin aber vor, der Leistungsaustausch und die Leistungsbeschreibungen auf den Rechnungen seien bisher nicht streitverfangen gewesen, weshalb er beantrage, der Revisionswerberin "ausreichend Gelegenheit zu Beantwortung der Fragen zu geben". Am Schluss der Verhandlung verwies er auf seinen "gestellten Beweisantrag (Vertagung und ergänzende Ermittlungen hinsichtlich Leistungsaustausch)".

14 Es trifft zu, dass das Finanzamt nur die aufschiebend bedingte Entgeltlichkeit der in den Rechnungen genannten Leistungen als solcher angenommen hatte und erst das Bundesfinanzgericht den schon in der Außenprüfung aktenkundigen Gesichtspunkt "vorweg" fakturierter "Erfolgshonorare" im Hinblick auf die im angefochtenen Erkenntnis im Einzelnen dargelegten Willkürlichkeiten und Unverhältnismäßigkeiten der Rechnungslegung zum Anlass nahm, die Rechnungen insgesamt als Scheinrechnungen einzustufen. Auf die dafür maßgebenden Erwägungen geht die Revision in der Verfahrensrüge aber nirgends konkret ein. Es wird die Feststellung mangelnder Fremdüblichkeit der Gestaltung als "aktenwidrig" bekämpft, weil der Rechnungsaussteller nicht auch ein Angehöriger des (mittelbaren) Alleingesellschafters gewesen sei, wobei auf die Ausführungen über ein Naheverhältnis in der Beschwerdeentscheidung nicht Bezug genommen und im Besonderen auch nicht versucht wird, den Erwägungen zur Unglaubwürdigkeit der behaupteten entgeltlichen Erbringung von Einzelleistungen zu den fakturierten Preisen inhaltlich entgegenzutreten. "Aktenwidrig" soll auch die "Feststellung" über Regeln des Werkvertragsrechtes für den Fall fehlender Vereinbarungen über Höhe und Fälligkeit des Werklohns sein, weil es "sehr wohl eine Vereinbarung" gegeben habe, und es wird geltend gemacht, es hätte einer "Ergänzung des Sachverhaltes in Bezug auf die getroffenen Vereinbarungen bedurft". Welche dazu angebotenen oder von Amts wegen aufzunehmenden Beweise das Bundesfinanzgericht übergangen habe, geht aus der Revision aber nicht hervor. Das Bundesfinanzgericht hat dargelegt, es hätten keine Unterlagen über Leistungsvereinbarungen vorgelegt werden können (Seite 32 des angefochtenen Erkenntnisses), und die Behauptung, über die Vergütung für den Fall eines Projekterfolges habe es keine konkreten Vereinbarungen gegeben, sei aus näher genannten Gründen nicht glaubwürdig (Seite 33). Darauf geht die Verfahrensrüge nicht ein. [...]"

3.1.5. Zu den seitens des Bf. ausgestellten Rechnungen

Die hier strittigen Rechnungen des Bf. wurden oben unter dem Punkt 3.1.2. bereits dargestellt. Der erkennende Senat kommt zum Schluss, dass auch diese in diesem Verfahren strittigen Rechnungen keine bereits erbrachte umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand haben und dass das in den vom Bf. gelegten Rechnungen ausgewiesene Entgelt tatsächlich nicht geschuldet war. Die involvierten Gesellschaften hatten auch – was dem Bf. auf Grund seiner Position als Treugeber oder seiner treugeberähnlichen Stellung und seiner Lebensgemeinschaft zur GF auch bekannt war – auch weder die Absicht, noch die finanziellen Mittel, die Rechnungen des Bf. zu begleichen. Dass die seitens des Bf. gelegten Rechnungen darüber hinaus auch tatsächlich nicht beglichen worden sind, ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren unstrittig.

Es gab ein stark ausgeprägtes Naheverhältnis zwischen der ***GmbH-1***, der ***GmbH-2*** sowie der ***GmbH-3*** und dem Bf.

Dieses gründet sich schon allein (aber nicht nur) auf die Tatsache, dass dieser der Lebensgefährte und Vater zweier Kinder ihrer Geschäftsführerin war.

Zum anderen steht es außer Zweifel, dass der Bf. gegenüber dem GS über Optionen auf Abtretung von 100% der Gesellschaftsanteile gegen Zahlung des Nominales der Stammeinlage verfügte. Weiters gibt es sehr starke Indizien dafür, dass der GS die Anteile von vornherein nur treuhändig gehalten hat. Der Bf. hatte hinsichtlich der involvierten Gesellschaften eine zumindest treugeberähnliche Position.

So gab der GS in der Hauptverhandlung vom 24. August 2018 (LG Strafsachen ***GZ 123***, Protokoll S 9) an, er habe für die Anteile an der Muttergesellschaft nichts bezahlt. Die ***GmbH-1*** behauptete selbst in ihrer Klage vor dem HG Wien eine Treuhandenschaft (auch wenn der Bf. eine solche nun in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht in Abrede stellte).

Zum Bestehen einer vereinbarten Treuhandenschaft sind die vorgebrachten Argumente des Bf., des GS und der drei involvierten Gesellschaften vertreten durch die GF, nicht konsequent und, wie oben dargestellt, widersprüchlich. Nach Überzeugung des erkennenden Senates besteht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eine Treugeberschaft zwischen dem Bf. und dem GS oder eine treugeberähnliche Position des Bf., wurde doch der Wert des Unternehmens von der ***GmbH-1***, vom Bf. selbst sowie von einem unabhängigen Gutachter mit einem Vielfachen des mit EUR 35.000 fixierten Abtretungspreises (jedenfalls weit über EUR 1 Mio.) beziffert, womit es selbst unter Berücksichtigung der insolvenzrechtlich vorbelasteten finanziellen Situation des Bf. nicht zu erwarten war, dass dieser die formelle Option ungenützt auslaufen lassen würde. Fest steht für den erkennenden Senat auch, dass der Bf. 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 der Bf. nicht unmittelbar zivilrechtlicher 100%-Gesellschafter der Muttergesellschaft war, so konnte er diese Stellung jederzeit durch Ausübung seiner Option erlangen. Damit war der Verfügungsspielraum des GS - jedenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - enorm eingeschränkt. Der Bf. 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 seine Stelle setzen können. Dies hat der Bf. letztendlich nach Ausübung der Option durch die Abberufung des interimsmäßig eingesetzten Geschäftsführers und der Wiedereinsetzung seiner Lebensgefährtin als Geschäftsführerin auch tatsächlich gemacht.

Dazu kommt, dass der Bf. seit Ende 2009 auch noch stiller Gesellschafter der ***H-GmbH*** mit einer erheblichen Einlage war, was zusätzlich zu einer gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung führt.

Damit steht es außer Zweifel, dass Geschäfte zwischen der ***GmbH-1***, der ***GmbH-2*** und der ***GmbH-3*** einerseits und dem Bf. andererseits nur dann steuerlich anerkannt werden können, wenn sie den Erfordernissen der einschlägigen Angehörigenjudikatur des VwGH Genüge tun. Das ist hier eindeutig nicht der Fall.

Außer Streit steht, dass der Bf. jahrelang umfangreiche Arbeiten für die Gesellschaften 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 (auch) durch das Bundesfinanzgericht 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 Bf. 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 weiters, dass dieses Ereignis (Realisierung des Projektes) 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 zweifelhaft, ob 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. Dazu kommt, dass sich die

Leistungsbeschreibung in den Rechnungen nicht mit der Beschreibung der Leistungen deckt, die vom Bf. selbst am ***TT.MM.2019*** in der Hauptverhandlung (LG Wien Strafsachen ***GZ 123***) unter Wahrheitspflicht abgegeben wurde. Der Bf. stellte die Teilnahme als Bauherrenvertreter an Planungsbesprechungen in den Mittelpunkt. Obwohl es davon seinen eigenen Angaben zufolge hunderte gab, spiegelt sich dies nicht in den Rechnungen wider. Weiters gab er an, er sei in der Projektkoordination Projektleiter gewesen und habe die Gesellschaft in den Meetings vertreten. Er habe einen Mietvertrag ausverhandelt, die ***Abkürzung GmbH-1*** in einigen hundert Planungsbesprechungen vertreten (ein Tag pro Woche), die anfallenden Arbeiten gemacht, die Planungen koordiniert und dafür gesorgt, dass man ein Planungsteam zusammenstellen konnte (diverse Planungsmeetings für allgemeines, Haustechnik und Elektroplanung). Dazu erwähnte er Behörden(vor)gespräche und IT-Dienstleistungen.

Zudem ist es nicht nur völlig fremdunüblich, für die behaupteten Leistungen Pauschalhonorare in dieser Höhe zu zahlen. Es entspricht auch nicht fremdüblichen Usancen, einem Außenstehenden für eine durch die schon bisher beteiligte Muttergesellschaft durchgeführte bzw. finanzierte Kapitalerhöhung eine Provision in Höhe von 2% dieser Kapitalzufuhr zu versprechen oder zu bezahlen.

In diesem Zusammenhang darf auch auf das Erkenntnis des *** BFG Datum***, ***GZ des BFG2*** betreffend die ***GmbH-1*** zum Jahr 2014 verwiesen werden. Schon dieses Erkenntnis sprach - noch als obiter dictum - den Rechnungen betreffend die Vorjahre ihre umsatzsteuerliche Relevanz ab und hielt es für erwiesen, dass der Bf. in der Art eines bevollmächtigten Projektleiters zur "Errichtung eines ***Projekt D-Center*** für die ***Abkürzung GmbH-1*** langjährig tätig geworden" sei und dass es als glaubhaft und wahrscheinlich zu erachten sei, dass für die Realisierung dieses Immobilienprojektes ein "Erfolgshonorar" vereinbart wurde. Es wies dazu unter anderem auf von ihm entsprechend gewertete Aussagen des GS und die Tatsache hin, dass mit dem Bf. keine Vereinbarung über die Erbringung einzelner Leistungen, wie er sie mit den streitgegenständlichen Rechnungen abgerechnet hat, vereinbart worden sei. Das Erkenntnis verwies auch auf eine gravierende, schon an Sittenwidrigkeit reichende Unverhältnismäßigkeit zwischen den abgerechneten Einzelleistungen und den Pauschalhonoraren.

Wirtschaftlich betrachtet seien mit den unregelmäßigen Banküberweisungen an den Bf. in den Vorjahren 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.

Deshalb haben die Gesellschaften auch überhaupt nicht daran gedacht, bei den Geldüberweisungen an den Bf. 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, wie dies aus Nachweisgründen fremdüblich sei/gewesen wäre.

Im oben angeführten Erkenntnis hielt das Bundesfinanzgericht weiters fest, es sei weder ein Stundenhonorar noch ein Pauschalhonorar für einzelne Tätigkeiten des Bf., die er als Projektbeauftragter für die Bf. erbrachte, vereinbart worden (**GS**: "Wir haben keinen Stundensatz vereinbart. Ich habe nicht gewusst, dass er Forderungen in dieser Höhe stellt."). Vielmehr habe der Bf. das Honorarrisiko für den Erfolg seines selbständigen Projektmanagements getragen.

Es habe sich auch nicht um eine jahrelange Stundung der Zahlung (langes Zahlungsziel) gehandelt. Weder sei ein Nachweis über eine solche Absprache erbracht worden, noch gebe es eine klar definierte Frist. Es sei immer nur darauf verwiesen worden, dass die Zahlung erst bei Realisierung des Projektes erfolge, weil die Gesellschaft vorher gar keine Mittel habe, um die Honorare des Bf. bezahlen zu können.

Tatsächlich handle es sich also um die Abhängigkeit des Honorars von einem ungewissen Ereignis und daher um eine aufschiebende Bedingung des Honoraranspruches. Es sei ein Erfolgshonorar (in unbekannter nicht offengelegter Höhe) für sein erfolgreiches Projektmanagement bei Realisierung des ***Projekt D-Center*** vereinbart worden, das unter der aufschiebenden Bedingung der Projektrealisation stehe.

Das Bundesfinanzgericht sprach auch der immer wieder ins Treffen geführten Finanzierungsgarantie des GS jede Bedeutung ab. Dabei handle es sich nicht um eine Sicherstellung für die Bezahlung der Rechnungen des Bf., sie beziehe sich nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut nur auf die Sicherstellung von Forderungen und Ansprüchen, die aus den Ausräum- und Sanierungsarbeiten im ***Name Bauprojekt*** erwachsen. Die explizite Einschränkung der Garantieerklärung auf die genau bezeichneten Bauarbeiten beweise, dass der GS nicht für die Rechnungen des Bf. eintreten wollte, sondern nur für die im Rahmen der Ausräum- und Sanierungsarbeiten anfallenden Kosten.

Da eine Realisierung des Immobilienprojektes "****Projekt D-Center****" weder im Zeitpunkt der Rechnungslegung noch bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt eingetreten ist und auch ein künftiger Projekterfolg nicht absehbar ist, habe der Bf. die mit ihm tatsächlich vereinbarte Werkleistung bislang nicht erbracht und noch gar keinen Anspruch auf das vereinbarte (Erfolgs-)Honorar. Die vom Bf. ausgestellten Rechnungen hätten daher überhaupt keine umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand gehabt: Es sei vom Bf. weder die vereinbarte Leistung (Realisierung des Immobilienprojektes), für welche ihm das Entgelt zugesagt wurde, erbracht noch für diese Leistung ein Entgelt bezahlt worden. Die Beteiligten hätten sich lediglich das Geld aus dem rechtswidrig vorgenommenen Vorsteuerabzug auf Grund der vom Bf. ausgestellten Rechnungen aufgeteilt.

Der nun erkennende Senat vermag keine Umstände zu erkennen, die Anlass geben könnten, von dieser Beurteilung abzugehen. Er schließt sich diesem vollinhaltlich an.

Zudem vermag das Bundesfinanzgericht der Darstellung der ***GmbH-1*** nicht zu folgen, die Zahlungen an den Bf. seien nur deshalb unterblieben, weil die ***GmbH-1*** über zu wenig Liquidität verfügt hätte. Dem widerspricht, dass die Rechnungen des GS bis inkl. 2011 mit EUR 1,5 Mio. und damit zur Gänze beglichen wurden, die im Verhältnis dazu wesentlich geringeren Forderungen des Bf. von bis 2011 in Summe etwa EUR 400.000 aber überhaupt nicht (bzw. nur mit konkreten Rechnungen nicht zuordenbaren Kleinbeträgen - siehe oben).

3.1.5. Bezeichnung der sonstigen Leistung in der Rechnung

Dazu kommt, dass - wie dies das Bundesfinanzgericht auch schon in *** BFG Datum***, ***GZ des BFG2*** ausführlich dargestellt hat - 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 15.9.2016, 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 zwar 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 aber es 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 zu der Bezeichnung des Leistungsgegenstandes auszugweise fest (VwGH 27.6.2017, 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.

Im genannten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts findet sich dazu als übliches Beispiel für eine entsprechende Spezifizierung eine Rechnung des Ingenieurbüros ***Name I-Büro*** vom 18. März 2014 (zu diesem siehe auch Punt 2.9.3). Diese enthält folgende Leistungsbeschreibung:

"Gemäß unserer Vereinbarung erlauben wir uns für unsere Tätigkeit bei dem ***Projekt D-Center*** bezogen auf die Entsorgung der entstehenden Abwärme unsere Beratung und Hilfestellung bei der Lösungsfindung sowie deren Umsetzung insbesondere der Erarbeitung eines ***Bewilligung 1*** und eines ***Bewilligung 3*** bewilligungsfähigen Projektes, der

Erlangung der für die Umsetzung erforderlichen behördlichen Bewilligungen zur angestrebten Entsorgung der anfallenden Abwärme mittels ***Gewässer-Name*** unsere bereits erbrachten Leistungen laut beiliegender Stundenaufstellung in Höhe von 325,5 Stunden laut Aufstellung á EUR 110 = EUR 35.805 in Rechnung zu stellen (netto + 20% USt)."

Die angeschlossene Stundenaufzeichnung enthält dabei eine detaillierte Aufgliederung wann, welche Tätigkeit, in welchem Stundenausmaß geleistet wurde, wie dies bei Leistungsverrechnungen von Freiberuflern in diesem Geschäftsbereich üblich ist.

Auch im gegenständlichen Verfahren brachte der Bf. trotz wiederholter Aufforderungen keinerlei Unterlagen bei, die das Vorliegen konkreter Vereinbarungen über bestimmbare Leistungen und diesen Leistungen zuzuordnende Zahlungen hätten beweisen können. Damit steht fest, dass nicht einmal die wichtigsten Eckpunkte solcher Vereinbarungen so dokumentiert wurden, dass sie nach außen hin in einer zweifelsfreien Art nachvollziehbar gewesen wären.

3.1.6. Behandlung der Zahlungen an den Bf. als Anzahlungen

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

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 (Hinweis auf EuGH 21.2.2006, C-419/02, BUPA Hospitals und BFH 24.8.2006, 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 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 in Ruppe/Achatz (Hrsg), UStG⁵, § 11 Tz 68/2 unter Hinweis auf VwGH 28.5.1998, 96/15/0132 und 96/15/0220; 25.6.1998, 97/15/0152; 19.7.2000, 97/13/0097; 22.6.2001, 98/13/0043; 30.3.2006, 2003/15/0015).

Das ist hier - für die Zahlungen an den Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren - 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 eine Qualifizierung der Zahlungen an den Bf. als Anzahlungen aus.

Dass der Bf. selber ausgeführt hat, dass dieser seine Leistungen tatsächlich erbracht hatte und **nach** Leistungserbringung entsprechende Rechnungen gelegt habe, spricht darüber hinaus gegen das Vorliegen von Anzahlungen.

3.1.7. Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994

Im vorliegenden Fall hat der Bf. als Unternehmer Rechnungen an die Gesellschaften gelegt. Mit dem Bf. waren einerseits Erfolgshonorare vereinbart und hätte der Bf. Rechnungen in den vorgelegten Höhen mangels Verwirklichung des Projektes *****Projekt D-Center***** gar nicht legen dürfen. Eine Umsatzsteuerbarkeit war daher schon deswegen nicht gegeben, weil der schuldrechtlich abgeschlossene Werkvertrag (Abschluss des Projektes, Einstieg eines Investors) nicht erfüllt worden ist. Das vereinbarte Erfolgshonorar stellt auf Grund dessen, dass der Eintritt des Erfolges ungewiss war und ist und dieser Erfolg darüber hinaus von externen Faktoren abhängig ist, ein unter einer aufschiebenden Bedingung stehendes Honorar dar. Ein Leistungsaustausch liegt daher erst mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung vor.

Im vorliegenden Fall ist der Bf. Treugeber oder zumindest in einer treugeberähnlichen Stellung, er hat auf Grund der im Jahr 2009 abgeschlossenen Notariatsakte über 10 Jahre ab deren Abschluss die Möglichkeit, sämtliche Geschäftsanteile zum Nominale zu übernehmen. Der Bf. verfügte darüber hinaus über eine Generalvollmacht und war die GF aller involvierten Gesellschaften unstrittig die Lebensgefährtin des Bf. und die Mutter der beiden gemeinsamen Kinder. Letztendlich war der Bf. seit Ende 2009 auch noch stiller Gesellschafter der ***H-GmbH*** mit einer erheblichen Einlage. Der Bf. hatte sohin die Stellung eines nahen Angehörigen zu den involvierten Gesellschaften, sodass die „Angehörigenjudikatur“ des Verwaltungsgerichtshofes zu beachten ist.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, 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).

In beschwerdegegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass zwischen den involvierten Gesellschaften und dem Bf. keine schriftlichen Vereinbarungen bestanden. Da eine schriftliche Vereinbarung zwischen den Bf. und den Gesellschaften gänzlich fehlt, hätten jedenfalls zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein müssen. Im vorliegenden Fall waren aber wesentliche Vertragsinhalte, die zwischen fremden Dritten jedenfalls vereinbart worden wären – etwa die Vereinbarung über die Höhe des Stundenhonorars oder die Art und der Umfang der in einem bestimmten Zeitraum oder bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erbringenden Leistung – gerade nicht vereinbart worden.

Eine Überprüfung dahingehend, ob die tatsächliche Leistungserbringung oder/und die Abrechnung in der ursprünglichen Leistungsvereinbarung Deckung finden, war wegen fehlender vorgelegten Stundenaufzeichnungen einerseits und wegen fehlender vereinbarter Stundenhonorare und auch fehlender Unterlagen über Art und der Umfang der in einem bestimmten Zeitraum oder bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erbringenden Leistung andererseits nicht möglich.

Darüber hinaus waren die vom Bf. an die Gesellschaften gelegten Rechnungen zum Teil erheblich überhöht, zum Teil wurden andere Leistungen abgerechnet, als diese vom Bf. erbracht worden sind und zum Teil war aus den in den Rechnungen verzeichneten Leistungsgegenständen die erbrachte Leistung an sich, der Aufwand an Stunden und das Stundenhonorar nicht ersichtlich, sodass eine Überprüfbarkeit der Rechnung auf ihre Fremdüblichkeit in keinsten Weise möglich war. Letztendlich hat der Bf. in den von ihm gelegten Rechnungen auch bereits Beträge abgerechnet, die diesem erst bei Projektrealisierung bzw. Projektabschluss oder bei Eintritt eines Investors zugestanden hätten.

Der Bf. hat – wie oben dargelegt – auch die vereinbarten Leistungen (Abschluss des Projektes) nicht erfüllt und haben die Gesellschaften mit dem Bf. tatsächlich keine Abrechnungen von Teilleistungen oder Pauschalhonorare vereinbart oder auch nur ernsthaft in Erwägung gezogen, die vom Bf. in seinen Rechnungen ausgewiesenen Beträge zeitnahe zu begleichen, was dem Bf. auf Grund seiner Position als Treugeber oder auf Grund seiner treugeberähnlichen Stellung einerseits und wegen seiner Lebensgemeinschaft mit der GF andererseits auch bekannt war. Die in den vom Bf. gelegten Rechnungen ausgewiesenen Beträge sind auch unstrittig nicht bezahlt worden.

Da die Vertragsgestaltung im vorliegenden Fall nicht fremdüblich gewesen ist, die tatsächlich verrechneten Leistungen nicht erbracht worden sind und die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge tatsächlich nicht bezahlt worden sind, lag unter Zugrundelegung der oben dargelegten höchstgerichtlichen Judikatur auch aus diesem Grund ein Leistungsaustausch zwischen dem Bf. und den rechnungsempfangenden Gesellschaften nicht vor. So hat der Bf. Rechnungen gelegt, in denen Leistungen abgerechnet worden sind, die erst bei Projektverwirklichung oder bei Eintritt eines Investors fällig geworden wären. Der Bf. hat sohin in Rechnungen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, die dieser nicht geschuldet hat, weswegen die Vorschreibung der Umsatzsteuer auf Grundlage des § 11 Abs. 12 UStG 1994 („Steuerschuld auf Grund der Rechnung“) zu Recht erfolgt ist.

Das Finanzamt hat dem Bf. an Umsatzsteuern jene für die vereinnahmten Entgelte vorgeschrieben und zu den übrigen Rechnungsbeträgen ausgeführt, dass die Steuerschuld erst mit Bedingungseintritt entsteht. Die Differenz hat das Finanzamt als Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 vorgeschrieben. Eine vermeintliche doppelte Belastung durch die vorgeschriebene Umsatzsteuer lag beim Bf. selbst sohin nicht vor.

Zu dem Einwand des Bf., dass den involvierten Gesellschaften die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aberkannt worden ist, dem Bf. aber durch die bekämpften Bescheide die Umsatzsteuern vorgeschrieben worden sind, ist festzuhalten, dass Vorsteuerbeträge, die lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (vgl. auch EuGH 15.3.2007, C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabrik GmbH). Diese Auffassung bestätigte für Österreich auch der VwGH (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022; 3.9.2008, 2003/13/0125; 2.9.2009, 2005/15/0140). Gleichwohl schuldet der Aussteller der Rechnung die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund des Umsatzsteuerausweises in dieser Rechnung. Darüber hinaus ist bei einer Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 12 UStG ein Vorsteuerabzug auch dann ausgeschlossen, wenn der Abnehmer keine Leistungen erhalten hat (Ruppe/Achatz § 11 Tz 120).

Im vorliegenden Fall war dem Bf. eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 vorzuschreiben ist und trifft den Bf. sohin diese Steuerpflicht, obgleich bei den Rechnungsempfängerinnen ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

3.1.8. Rechnungen im Zusammenhang mit Liegenschaften in ***Land EU***

Der Bf. hat an die ***Abkürzung GmbH-3*** Rechnungen für Leistungen gelegt, die im Zusammenhang mit einem in ***Land EU*** gelegenen Grundstück ausgeführt, aber unter Ausweis österreichischer Umsatzsteuern gelegt worden sind. Der Bf. hat in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass er diese Rechnungen berichtigt habe und war dieser Umstand zwischen den Parteien im finanzgerichtlichen Verfahren nicht mehr strittig.

Die auf Grund des § 11 Abs. 12 UStG 1994 für Leistungen, die im Zusammenhang mit einem in ***Land EU*** gelegenen Grundstück ausgeführt worden sind, vorgeschriebenen, auf Grund der Rechnungslegung geschuldeten Umsatzsteuern betrugen:

- 2011 € 2.400,00
- 2012 € 11.040,00
- 2014 € 15.840,00

Auf Grund vorgenommener Rechnungsberichtigungen lag eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 nicht (mehr) vor und war der Beschwerde des in Ansehung der Jahre 2011, 2012 und 2014 teilweise Folge zu geben.

3.1.9. Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG

In den Verfahren betreffend die ***GmbH-1*** (***BFG Datum***, GZ ***GZ des BFG2*** und BFG ***BFG Datum2***, GZ ***GZ des BFG***) ist das BFG davon ausgegangen, dass der Bf. mit den durch seine Lebensgefährtin vertretenen Gesellschaften und den GS zusammengewirkt hat, damit diese durch die vom Bf. gelegten Rechnungen die ***Abkürzung GmbH-1***, die ***Abkürzung GmbH-2*** und die ***Abkürzung GmbH-3*** die Vorsteuern lukrieren können, der Bf. aber nur die Umsatzsteuern für die an ihn geleisteten Zahlungen abführen muss.

Das BFG hat in diesen beiden Verfahren die Vorsteuern der ***Abkürzung GmbH-1*** nicht anerkannt, weil diese im Zusammenhang mit vom Bf. ausgestellten Scheinrechnungen gestanden haben.

Wie oben dargelegt, hat der Bf.

- teilweise überhöhte Rechnungen ausgestellt bzw. war in diesen Rechnungen schon ein dem Bf. noch nicht zustehendes Erfolgshonorar enthalten (z.B. Rechnung R201405007 vom 31.05.2014 über € 180.000 für die Erteilung einer schlichten Fristverlängerung),
- teilweise hat der Bf. die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht erbracht oder hat die Rechnungen ausgestellt, um andere tatsächlich von ihm erbrachte Leistungen zu verrechnen (z.B. R 20111101 vom 30.11.2011 über € 48.742,43 für 2% Provision für

Kapitalerhöhungen 2009 und 2011 über € 1.223.000,58 und € 807.933,97 und R201406006 vom 30.06.2014 über € 10.385 für 2% Provision für eine Kapitalerhöhung 2011 über € 432.729,03 sowie Rechnungen Nr. R201405004, R201405005 und R2014006, alle vom 31.5.2014 über jeweils € 42.000 für ***Bewilligung 1***, ***Bewilligung 2*** und ***Name Bewilligung 3*** des Magistrats der Stadt Wien) und

- teilweise waren die erbrachten Leistungen auf Grund fehlender konkreter Aufstellung der erbrachten Leistungen, auf Grund fehlender Stundenaufzeichnungen und/oder auf Grund fehlender Vereinbarungen über die Höhe der Stundenhonorare nicht fremdüblich, weswegen steuerlich kein Leistungsaustausch vorgelegen hat (z.B. verrechnete „Managementumlagen“ an die ***1*** und ***GmbH-3***), weswegen zumindest bei einem Teil der Rechnungen auch eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgelegen hat.

Der Bf. hätte im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nachzuweisen gehabt, wann dieser welche Leistungen erbracht hat und hat der Bf. diese Nachweise im Beschwerdeverfahren nicht erbracht. Für den erkennenden Senat steht fest, dass der Bf. seine Leistungen nur in jenem Umfang, für den der Bf. auch die Entgelte tatsächlich erhalten hat, erbracht hat. Über das Ausmaß der erhaltenen Entgelte hinaus ist seitens des Bf. kein Nachweis für durch ihn erbrachte Leistungen erfolgt, weshalb nicht von der Durchführung weiterer verrechenbaren Leistungen - wie in den Rechnungen ausgewiesen - ausgegangen werden kann. Dem Bf. waren daher – wie oben ausgeführt – die Umsatzsteuern gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der vom Bf. gelegten Rechnungen vorzuschreiben. Der Bf. ist durch diese Vorgangsweise des BFG nicht beschwert.

3.2. Zu Spruchpunkt I.b. (Zurückweisung)

Der Bf. hat gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 10-12/2013 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 07-09/2014, beide vom 15. Juli 2015 am 12. August 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht.

Am 29. August 2017 wurden die Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 erlassen. Gegen diese Bescheide wurden keine (weiteren/gesonderten) Beschwerden eingebracht, die Beschwerde gegen die Festsetzungsbescheide wirkt Gemäß § 253 BAO aber auch gegen die Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014, weswegen in diesem Erkenntnis über diese Bescheide abzusprechen war. Die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide 10-12/2013 und 07-09/2014 sind mit Erlassung der Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 allerdings ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, weswegen die Beschwerden gegen diese Festsetzungsbescheide als unzulässig geworden zurückzuweisen waren.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zum Vorliegen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen und dazu, dass diese Angehörigenjudikatur auch für Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaften, ihren Gesellschaftern und Geschäftsführern sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, existiert – wie in diesem Erkenntnis ausführlich dargelegt – eine ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht von dieser höchstgerichtlichen Judikatur nicht abgewichen.

Dazu, dass, wenn für einen in einer Rechnung zum Ausdruck gebrachten Leistungsaustausch zwischen gesellschaftsrechtlich nahestehenden Personen die Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht erfüllt sind, ein Leistungsaustausch nicht vorliegt, existiert ebenfalls eine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht auch von dieser höchstgerichtlichen Judikatur nicht abgewichen.

Die Rechtsfolgen dafür, dass ein Unternehmer in einer Rechnung unrichtiger Weise eine Umsatzsteuer ausweist, ergeben sich direkt aus der Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG.

Da das Bundesfinanzgericht in diesem Erkenntnis von der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen ist und sich die Rechtsfolgen für eine in einer Rechnung unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer unmittelbar aus dem Gesetz ergeben, war auszusprechen, dass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 2. Mai 2024