

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Ralf Schatzl, den Richter Mag. Thomas Stieger sowie die fachkundigen Laienrichter Christian Berger BA MSc LL.M. und Ing. Helmut Marchhart in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch JUNIA CS Steuerberatung GmbH, Hofstraße 18 Tür 4, 2361 Laxenburg, über die Beschwerde vom 14. Juli 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 17. Juni 2016 betreffend Umsatzsteuer 2015, Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. Juli 2024 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2015** vom 17. Juni 2016 wurde dem Bf eine Steuerschuld gem. § 11 Abs 12 bzw. Abs 14 UStG kraft Rechnungslegung in Höhe von 10.000 Euro vorgeschrieben. Begründend wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 21. Dezember 2015 verwiesen. In diesem Bericht wurde im Wesentlichen angeführt, der Bf hätte für die *****GmbH1***** einen Kaufvertrag für das Objekt *****Adr2***** errichtet und dessen treuhändige Abwicklung durchgeführt. Die in der Honorarnote 14/2015 vom 22. Mai 2015 ausgewiesene und nicht abgeführte Umsatzsteuer in Höhe von 5.000 Euro sowie die in der Honorarnote 14/2015 vom

23. Juni 2015 ausgewiesene und nicht abgeführte Umsatzsteuer in Höhe von 5.000 Euro wären kraft Rechnungslegung vorzuschreiben. Im Zusammenhang mit diesem Rechtsgeschäft wären weiters eine Gutschrift zur Honorarnote vom 23. Juni 2015 mit einem Rechnungsbetrag von 27.600 Euro, eine Korrektur zur Honorarnote vom 23. Juni 2015 mit einem Rechnungsbetrag von 25.200 Euro sowie eine dazugehörige Gutschrift mit einem Rechnungsbetrag von 22.800 Euro vom Bf erstellt worden. Weiters wäre eine Überweisung in Höhe von 25.200 Euro am 23. Juli 2015 an den Bf getätigt worden. Der Bf hätte wiederum eine Barzahlung an den Rechnungsempfänger in Höhe von 22.800 Euro am 28. Juli 2015 getätigt. Der Differenzbetrag in Höhe von 2.400 Euro wäre der Umsatzsteuer unterworfen worden.

Mit Eingabe vom 14. Juli 2016 wurde zeitgerecht **Beschwerde** gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 erhoben und beantragt, die Steuerschuld in Höhe von 10.000 Euro gutzuschreiben. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform gelten würde. Dies wäre eindeutig der Erhalt von 2.400 Euro, die der Bf eingenommen hätte und die der Umsatzsteuer zu unterziehen wären. Auch hätte die Rechnungsempfängerin in diesem Zusammenhang keine Vorsteuer geltend gemacht. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung wäre somit rechtswidrig.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 29. Mai 2019 wurde die Beschwerde vom 14. Juli 2016 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass die Vorschreibung der Umsatzsteuer zu Recht erfolgte, da keine korrigierten Rechnungen vorgelegt worden wären.

Mit Eingabe vom 13. Juni 2019 wurde zeitgerecht ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht eingebracht (**Vorlageantrag**). Dem Vorlageantrag wurde die ursprüngliche Beschwerde beigelegt.

Mit **Vorlagebericht** vom 3. Oktober 2019 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Darin wurde beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Begründend wurde angeführt, dass nicht ersichtlich sei welche Honorarnoten korrigiert wurden und von der Behörde angenommen werden würde, dass die ungerechtfertigt geltend gemachten Vorsteuern aus den Honorarnoten nicht zurückgezahlt wurden.

Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom 01.02.2024 wurde die Rechtssache der bisher zuständigen Gerichtsabteilung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***GmbH1*** erwarb mit Kaufvertrag vom 5. Juni 2015 von der ***GmbH2*** das Objekt ***Adr2*** um einen Kaufpreis von € 990.000,00.

Die Vertragserrichtung und die treuhändige Abwicklung dieses Kaufvertrages erfolgte durch den Bf und über ein Treuhandkonto seiner Rechtsanwaltskanzlei. Die Treuhandtschaft wurde im elektronischen Treuhandbuch der Rechtsanwaltskammer Wien angemeldet, womit die Rechtsanwaltskammer Wien über alle Kontobewegungen des betreffenden Treuhandkontos im Wege elektronischer Datenübermittlung zur Freigabe informiert wurde. Sämtliche an dem Kaufvertrag beteiligten Parteien bevollmächtigten den Bf in ihrem Namen und mit Rechtswirksamkeit für sie allenfalls erforderliche Nachträge zu dem Kaufvertrag in der dazu erforderlichen Form zu fertigen, sofern diese zur Gültigkeit des Kaufvertrages bzw. für eine grundbücherliche Durchführung unbedingt erforderlich waren. Der Bf war weiters berechtigt, sämtliche grundbücherlichen Eingaben, auch Vormerkungen und Einverleibungen zu fertigen und anzubringen, Einverleibungsbewilligungen zu erteilen und überhaupt alles vorzukehren und zu unterfertigen, was für diese Rechtsangelegenheit für nötig und nützlich zu erachten war. Darunter fielen auch ausdrücklich Gesuche um Anmerkung von Rangordnungen für die beabsichtigte Veräußerung bzw. die beabsichtigte Verpfändung. Die Vollmacht berechnigte den Bf ausdrücklich auch zur Doppelvertretung aller Vertragsparteien und zum Selbstkontrahieren. Weiters war der Bf auf Grund dieser Vollmacht auch berechnigt die Vertragsparteien im Grunderwerbsteuerverfahren und im Zusammenhang mit einer allfälligen Lastenfreistellung der kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteile zu vertreten.

Der Gesamtkaufpreis wurde beim vertragserrichtenden Rechtsanwalt bzw. beim Bf innerhalb von 4 Wochen nach Vertragsunterfertigung treuhändig hinterlegt und war dieser berechnigt zur Auszahlung eines Betrages von € 400.000 bei Vertragsunterfertigung, eines Betrages von € 95.000 nachdem das lastenfreie Eigentumsrecht, ausgenommen etwaiger Finanzierungspfandrechte der kaufenden Partei sowie der Reallast sub C-LNr 1a, der kaufenden Partei im Grundbuch vollzogen wurde, des Restbetrages, vorbehaltlich des letzten Absatzes, samt bis dahin abgereifter Anderkontozinsen (abzüglich Bankspesen und -gebühren), nachdem eine in Rechtskraft erwachsene Baugenehmigung dem Schriftenverfasser im Original ausgehändigt wurde bzw. zugegangen war.

Die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Kaufvertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben trug die Käuferin.

Die auf dieses Rechtsgeschäft im Rahmen einer Selbstbemessung entfallende Grunderwerbsteuer in Höhe von € 34.650,00 wurde von der kaufenden Partei beim

Vertragsserrichter bzw. Bf treuhändig hinterlegt und dieser war verpflichtet diesen Betrag unverzüglich an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Die gerichtliche Eintragungsgebühr von 1,1% des Kaufpreises wurde dem Käufer nach Einverleibung des Eigentumsrechts vom Grundbuchsgericht direkt vorgeschrieben.

Der Bf stellte zunächst die Honorarnote 14/2015 vom 22. Mai 2015 mit einem Betrag von € 30.000 (€ 25.000 zuzüglich € 5.000 Umsatzsteuer) aus. Diese Honorarnote diente zur Vorlage bei der finanzierenden Bank und findet sich nicht in den Büchern der Käuferin. Dementsprechend wurde kein Vorsteuerabzug durchgeführt. In weiterer Folge stellte der Bf für die erbrachten Leistungen eine Honorarnote mit dem Rechnungsdatum 23. Juni 2015 aus. Mit dieser Honorarnote stellte der Bf der Käuferin € 30.000 (€ 25.000 zuzüglich € 5.000 Umsatzsteuer) in Rechnung. Diese Rechnung findet sich in den Büchern der Käuferin wieder. Ein Vorsteuerabzug wurde durchgeführt. Mit 21. Juli 2015 stellte der Bf der Käuferin eine Gutschrift zur Honorarnote vom 23. Juni 2015 in Höhe von € 27.600 (€ 23.000 zuzüglich € 4.600 Umsatzsteuer) aus. Diese Gutschrift findet sich nicht in den Büchern der Käuferin.

Am 23. Juli 2015 erfolgte die Zahlung der Käuferin auf das Treuhandkonto des Bf in Höhe von € 25.200. Dieser Betrag floss dem Bf zu. Als Verwendungszweck wurde am Überweisungsbeleg Honorarnote 14/2015 angegeben. Die Zahlung findet sich in den Büchern der Käuferin wieder.

Am 28. Juli 2015 wurden durch den Bf vom Treuhandkonto € 25.200 behoben und davon € 22.800 an den Geschäftsführer der Käuferin bar übergeben. Diese Rückzahlung findet sich nicht in den Büchern der Käuferin. Weiters wurden € 2.400 auf das Konto des Bf eingezahlt. In der Buchhaltung des Bf wurde nur der Eingang in Höhe von € 2.400 erfasst und der Umsatzsteuer unterzogen. Dem Bf ist aus diesem Geschäft ein Entgelt von brutto € 25.200 zugeflossen, die Abhebung des Betrages von € 22.800 stellt keine Rückzahlung eines Honorars sondern Einkommensverwendung dar.

Am 20.11.2015 verfasste der Bf eine Korrektur zu Honorarnote 14/2015 – 14a/2015 datiert mit 23.6.2015 iHv € 25.200 brutto (21.000 netto + 4.200 USt). Dies war das vom Bf mit der Käuferin vereinbarte Honorar. Am gleichen Tag stellte der Bf der Käuferin eine Gutschrift zu Honorarnote 14a/2015 – 14b/2015 datiert mit 21.7.2015 iHv € 22.800 brutto (19.000 netto + 3.800 USt) aus. Weder diese Honorarnote noch die Gutschrift finden sich in den Büchern der Käuferin.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Käuferin (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14. Mai 2019) wurden dieser sämtliche Vorsteuern des Jahres 2015, die auch die geltend gemachten Vorsteuern aus der Vertragsserrichtung durch den Bf in Höhe von € 5.000,00 enthalten hatten, gestrichen, da im Jahr 2015 nicht ersichtlich war, dass dieses Objekt steuerpflichtig veräußert werden sollte. Im Jahr 2017 wurde das Objekt mit Mehrwertsteuer veräußert, die gesamten Vorsteuern des Jahres 2015 wurden wiederum zum Abzug zugelassen.

Die Buchhaltung des Bf wies im Jahr 2015 erhebliche Mängel hinsichtlich der vollständigen und fortlaufenden Nummerierung der Rechnungen auf.

2. Beweiswürdigung

Der Erwerb des verfahrensgegenständlichen Objektes ***Adr2*** von der Käuferin um einen Betrag von € 990.000,00 ergibt sich aus dem Kaufvertrag sowie den Unterlagen des Prüfungsverfahrens bei der Käuferin (USO-Prüfung 6-9/2015 sowie Außenprüfung 2015-2017) und beim Bf. Der erkennende Senat folgt diesen gleichlautenden Unterlagen und legt diese seiner Entscheidung zugrunde.

Die Abwicklung des Kaufvertrages über das Treuhandkonto des Bf ergibt sich aus den Unterlagen der USO-Prüfung.

Dass der Bf von der Käuferin nicht nur mit der Errichtung des Vertrages, sondern auch der treuhändigen Abwicklung dieses Vertrages inklusive der grundbücherlichen Durchführung betraut worden ist, ergibt sich – entgegen den Ausführungen des Bf – aus den Buchhaltungsunterlagen der Käuferin und vor allem aus den Feststellungen der USO-Prüfung beim Bf. Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass der Bf nicht nur den Kaufvertrag für die Käuferin erstellt hat, sondern auch die finanzielle Abwicklung über sein Treuhandkonto erfolgt ist, dass ihm von Seiten der Käuferin die Grunderwerbsteuer überwiesen wurde und der Bf die Eintragung im Grundbuch durchgeführt hat. Das vereinbarte Geschäft kam daher vollinhaltlich zustande. Einschränkungen oder Kürzungen der vereinbarten Leistung lagen nicht vor.

Dass die Bezahlung des Honorars in Höhe von € 25.200,00 dem Bf zugeflossen ist und keine steuerlich beachtliche Rückzahlung eines Betrages von € 22.800,00 an den Geschäftsführer der Käuferin erfolgt ist, ergibt sich aus Sicht des erkennenden Senates trotz der vom Geschäftsführer unterfertigten Bestätigung des Rückflusses aus einer Vertragsabwicklung, die jeglicher Lebenserfahrung widerspricht. Liegenschafts Kaufverträge werden im Regelfall mit einem Prozentsatz von 1,5% bis zu 3 % des Kaufpreises honoriert. Nun ist es durchaus plausibel, dass aus verschiedenen Gründen (Konkurrenzsituation im Bereich der Rechtsanwaltschaft, Einschränkungen durch die finanzierende Bank) vom Höchstsatz abgewichen wird und ein geringerer Prozentsatz vereinbart wird. Betrachtet man aber die vom erkennenden Senat als erwiesen angenommene Leistung des Bf, die sich aufgrund der vorliegenden Unterlagen entgegen seinen Behauptungen nicht nur auf die Errichtung eines Kaufvertrages sondern auch auf die gesamte treuhändige Abwicklung dieses Geschäftes und die Durchführung der Eintragung beim Grundbuch bezieht, so hat es keine Glaubwürdigkeit für sich, dass der Bf dafür trotz eines nach eigenen Angaben von der Bank finanzierten Honorars von netto rund 2,1 % der Vertragssumme sich mit 0,2 % und damit weniger als 1/10 dessen was vereinbart und von der Käuferin auch an ihn bezahlt worden war zufrieden geben sollte, obwohl die gesamte Gefahr der Abwicklung dieses Geschäftes bei ihm gelegen hatte.

Zudem gibt es keinen tauglichen Beweis dafür, dass die infrage stehenden € 22.800,00 tatsächlich wiederum an die Käuferin zurückgefließen sind. Unabhängig davon, dass eine derartige Abwicklung wonach die vom Bf behauptete Entgeltsminderung außerhalb der normalen Geschäftskonten des Bf in bar erfolgte und bereits dies eine unübliche Vorgangsweise darstellen würde, findet sich auch in den Büchern der Käuferin kein entsprechender Zufluss dieses Betrages. Die Bestätigung des Geschäftsführers der GmbH wonach er einem Betrag von € 22.800,00 erhalten habe, enthält keinen Verwendungszweck wofür dieser Betrag erhalten worden sei. Es hat somit die weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit für sich, dass die Verfügung des Bf über einen Betrag von € 22.800 Einkommensverwendung darstellt.

Weiters hatte der Geschäftsführer der Käuferin zuerst auch bestätigt, dass es sich bei dem Honorar von € 25.200,00 um das vereinbarte Honorar gehandelt habe. Dies hat aus Sicht des erkennenden Senates in Summe eine wesentlich höhere Glaubhaftigkeit für sich, als die später im Zuge der USo erfolgte Bestätigung über die Rückzahlung. Bei Vorliegen von widersprüchlichen Aussagen geht die ständige Rechtsprechung davon aus, dass der Erstaussage eines Steuerpflichtigen höheres Gewicht als seiner späteren Darstellung beizumessen ist (vgl. VwGH 7.10.1993, 92/16/0023; 23.2.2005, 2002/14/0152) bzw. dass „Angaben bei der ersten Vernehmung der Wahrheit in der Regel am Nächsten kommen“ (VwGH 25.1.2000, 94/14/0034). Es steht somit auch „nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkungen entsprechend gestalten“ (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052).

Betrachtet man dazu den Umstand, dass dieser vom Bf behauptete Rückfluss an die Käuferin keinen Niederschlag in deren Büchern gefunden hat, so spricht auch dies gegen die vom Bf behauptete Rückzahlung eines Großteils des Honorars für den Kaufvertrag an die Käuferin. Dazu ist auch noch zu berücksichtigen, dass die gesamte Bezahlung, obwohl auf allen vom Bf über diesen Kaufvertrag erstellten Rechnungen ausschließlich eine Kontonummer bei der ***Bank1*** angegeben war, über das Treuhandkonto des Bf bei der ***Bank2*** erfolgt ist, die Rückzahlung durch eine für derartige Maßnahmen wohl mehr als unüblichen Barabhebung erfolgt sein soll.

Es spricht aus Sicht des erkennenden Senates aufgrund der vorliegenden Unterlagen, der unüblichen Abwicklung über ein Treuhandkonto, den widersprüchlichen Rechnungen, den vom FA im Zuge der USo Prüfung festgestellten Buchhaltungsmängel und nach der Lebenserfahrung eindeutig dafür, dass zwischen den Parteien, wahrscheinlich auf Druck der finanzierenden Bank, eine Reduktion des Honorars von ursprünglich netto € 25.000,00 (brutto € 30.000,00 €) auf € 21.000,00 (brutto € 25.200,00) erfolgen sollte, wie sich dies auch in den Büchern der Käuferin darstellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 11 Abs 12 UStG 1994 lautete: Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

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

Betreffend des Erwerbes des Objektes ***Adr2*** durch die Käuferin wurden vom Bf Honorarnoten im Zusammenhang mit der Vertragserrichtung und der Treuhandabwicklung erstellt. Die Honorarnote 14/2015 vom 22.5.2015 diente zur Vorlage bei der finanzierenden Bank und löste beim Rechnungsempfänger keine Zahlungsverpflichtung aus (Proformarechnung). Diese Honorarnote wurde nicht im Rechenwerk der Käuferin verbucht. Ein Vorsteuerabzug wurde nicht geltend gemacht. Daher liegt kein unberechtigter Steuerausweis gem. § 11 Abs 14 UStG vor. Ebensowenig liegt ein unrichtiger Steuerausweis gem. § 11 Abs 12 UStG vor. Durch die Nichtgeltendmachung des Vorsteuerabzuges seitens der Käuferin wurde der Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuerrechts eingehalten.

Die, für die erbrachten Leistungen, erstellte Honorarnote 14/2015 vom 23. Juni 2015 in Höhe von € 30.000,00 brutto inkl. 20% Umsatzsteuer wurde im Rechenwerk der Käuferin verbucht. Vorsteuer wurde in Höhe von € 5.000,00 geltend gemacht. Dazu wurde eine Gutschrift vom 21. Juli 2015 in Höhe von € 27.600 brutto (€ 4.600 ausgewiesene Umsatzsteuer) erstellt. Am 20.11.2015 verfasste der Bf eine Korrektur zu Honorarnote 14/2015 vom 26. Juni 2015 – 14a/2015 datiert mit 23.6.2015 iHv € 25.200 brutto (21.000 netto + 4.200 USt). Dies war das, für die Erbringung der vereinbarten Leistungen, vom Bf mit der Käuferin vereinbarte Honorar. Am gleichen Tag stellte der Bf der Käuferin eine Gutschrift zu Honorarnote 14a/2015 – 14b/2015 datiert mit 21.7.2015 iHv € 22.800 brutto (19.000 netto + 3.800 USt) aus. Aufgrund der durchgeführten Leistungen liegt kein unberechtigter Steuerausweis gem. § 11 Abs 14 UStG vor. Ebensowenig liegt ein unrichtiger Steuerausweis gem. § 11 Abs 12 UStG vor.

Die Überweisung des Honorars am 23. Juli 2015 in Höhe von € 25.200 brutto (inkl. € 4.200 Umsatzsteuer) stellt gem. § 1 Abs 1 in Verbindung mit § 17 Abs 1 UStG einen steuerpflichtigen Zufluss dar.

Mangels Nachweis oder Glaubhaftmachung der Rückzahlung in Höhe von € 22.800 ist diese als Einkommensverwendung zu klassifizieren und nicht als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs 4 EStG

anzuerkennen. Damit verbleibt aus diesem Geschäft eine USt Schuld von insgesamt € 4.200,00 wobei die bereits erfasste Umsatzsteuerschuld von € 400,00 zu berücksichtigen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG ist gegen diese Entscheidung eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge aus dem Gesetz und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt.

Wien, am 5. Juli 2024