

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johann Fischerlehner in der Beschwerdesache ***Bf1***, Adr. zu Handen Mag. Thomas Kollaczia-Putz, Annagasse 3-3A, 1010 Wien über die Beschwerde vom 22. Oktober 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. September 2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Körperschaftsteuer 2014, Körperschaftsteuer 2015, Körperschaftsteuer 2016, Umsatzsteuer 2014, Umsatzsteuer 2015 und Umsatzsteuer 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. Jänner 2025 in Beisein des Schriftführers Markus Blöchl LL.B. LL.M. zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Verfahren vor der Verwaltungsbehörde

15.09.2016 – Betriebsprüfung

16.09.2016 – Betriebsprüfung Fortsetzung

22.06.2018 – Betriebsprüfung Fortsetzung

27.07.2018 – Besprechung von Prüfungspunkten anlässlich der Außenprüfung

21.09.2018 – Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung

25.09.2018 – Körperschaftsteuerbescheid 2014

26.09.2018 – Körperschaftsteuerbescheid 2015

28.09.2018 – Körperschaftsteuerbescheid 2016

25.09.2018 – Umsatzsteuerbescheid 2014

25.09.2018 – Umsatzsteuerbescheid 2015

25.09.2018 – Umsatzsteuerbescheid 2016

16.10.2018 – Beschwerde

18.01.2019 – Beschwerdeverentscheidung

30.01.2019 – Vorlageantrag

23.05.2019 – Vorlage

11.01.2022 – BFG-Beschluss gegenüber dem steuerlichen Vertreter

24.02.2022 – Außerordentliche Revision an den VwGH

01.06.2022 – Beschluss des VwGH vom 1.6.2022, Ra 2022/15/0038

Das Verfahren wurde vom Gericht amtswegig fortgesetzt.

Die belangte Behörde erlies nachfolgende Bescheide unter Zugrundelegung der Ergebnisse einer Außenprüfung. Für die Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht verwiesen.

Körperschaftsteuerbescheide

- Körperschaftsteuerbescheid 2014 - 25.09.2018
- Körperschaftsteuerbescheid 2015 - 26.09.2018
- Körperschaftsteuerbescheid 2016 - 28.09.2018

Umsatzsteuerbescheide

- Umsatzsteuerbescheid 2014 - 25.09.2018
- Umsatzsteuerbescheid 2015 - 25.09.2018
- Umsatzsteuerbescheid 2016 - 25.09.2018

Die Bescheide wurden nachweislich am 28.09.2018 bzw. 02.10.2018 zugestellt.

Dagegen brachte die beschwerdeführende Partei rechtzeitig eine **Bescheidbeschwerde** ein, welche sich gegen die Nichtanerkennung von Leistungen an die beschwerdeführende Partei von der

- der A KG in der Höhe von 6.240,00 zuzüglich 1.248,00 USt,
- der B KG in der Höhe von 10.000,00 zuzüglich 2.000,00 USt,
- der C KG in der Höhe von 17.800,00 zuzüglich 3.560,00 USt,
- der D KG in der Höhe von 15.000,00 zuzüglich 3.000,00 USt,
- der E KG in der Höhe von 8.950,00 zuzüglich 1.790,00 USt sowie
- der F KG in der Höhe von 149.470,00 zuzüglich 29.894 USt richtet.

Zur Begründung führte die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen aus:

Die Beauftragung der F KG gegenüber anderen Drittfirmen wurde mit einer Ersparnis von rund 15.000 bis 20.000 pro Hütte argumentiert.

Tz. 1 A KG:

Die Steuerpflichtige habe mit Ihrem Label "***Bezeichnung***" im verrechneten Leistungszeitraum die Werbe-Platzierung und Präsentation des Unternehmens auf den Plattformen erhalten.

Das Büro wurde von der B KG gemietet und mit Vereinbarung vom 16.03.2015 zur Mitnutzung überlassen.

Tz.2 B KG

Eine Vereinbarung über die Erbringung von Managementleistungen sowie der Mietvertrag der B KG liege vor.

Tz.3 C KG Folder, Banner bzw. Druckvorlagen sowie die produzierten Spots als mp4- Datei auf einem USB-Stick werden als Leistungsnachweise beigelegt.

Tz.4 D KG betreibe unter der Marke ***Marke1*** digitale Outdoor Screens auf hochfrequentierten Plätze wie Bahnhöfen, Einkaufszentren und Straßenkreuzungen. Für die Steuerpflichtige würden im Leistungszeitraum an der Adresse ***Straße1*** (50m2 Videowall - 250.000 Werbekontakte/Tag) die von der C KG produzierten Spots ausgestrahlt. Screenshots dieser Spots liegen bei. Das Büro wurde von der B KG gemietet und mit Vereinbarung vom 16.03.2015 an die A KG zur Mitnutzung überlassen.

Tz.5 E KG

E KG ist ein PR- und Marketing Unternehmen und betreibt die PR-Plattform www.Homepage.at. Die Steuerpflichtige habe mit Ihrem Label "***Bezeichnung***" die Platzierung und Präsentation des Unternehmens auf der Plattform erhalten und es wurden PR- Texte erstellt, platziert und über das MediaNetzwerk verteilt.

Tz.6 F KG Die Betriebsprüfung habe sich von der Leistungserbringung persönlich überzeugen können; Zeugen, die die Instandhaltungsarbeiten bezeugen könnten beigebracht werden. Zum Kauf des Motorschlittens wird der Beleg vom 1.10.2015 über den Kauf von Herrn *Name3*, Bilder vom Skidoo und vom Anhänger sowie über den Verkauf dieses Skidoos am 23.01.2018 an die Firma *C GmbH*, *Straße6* übersendet. Das Büro wurde von der B KG gemietet und mit Vereinbarung vom 16.03.2015 an die F KG zur Mitnutzung überlassen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 18.01.2019 wurde die gegenständliche Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen führte die belangte Behörde aus:

Vorbringen zu Tz1 A KG

Die vorgelegten Unterlagen würden die Rechnungsmerkmale des § 11 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 nicht erfüllen, da sie weder Leistungsdatum noch Leistungszeitraum enthalten würden. Ein Vorsteuerabzug sei daher in weiterer Folge nicht möglich.

Vorbringen zu Tz2 B KG

Die vorgelegten Unterlagen würden die Rechnungsmerkmale des § 11 Abs. 1 Z 3 lit. c UStG 1994 nicht erfüllen, da sie keine Menge, handelsübliche Bezeichnung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung enthalten. Die fehlende Einforderung der Bezahlung, sowie keine Beschäftigung von Mitarbeitern würden auf das Vorliegen einer Scheinrechnung hindeuten.

Vorbringen zu Tz3 C KG

Auch für die C KG sei von Scheinrechnungen auszugehen, da den Rechnungen Leistungsdatum bzw. Leistungszeitraum fehle sowie die Einforderung einer Bezahlung unterblieb. Das Unternehmen habe an der angegebenen Anschrift keine operative Betriebsadresse und habe zumindest im Jahr 2015 keine Dienstnehmer beschäftigt.

Vorbringen zu Tz4 D KG

Gem. § 11 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994 müssen Rechnungen Namen und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten, die Rechnungen der D KG würden diese Merkmale nicht erfüllen. Die weiteren Unterlagen seien für eine Nachweisführung ungeeignet.

Vorbringen zu Tz5 E KG

Die vorgelegten Unterlagen würden keine Leistungserbringung im Jahr 2015 beweisen.

Vorbringen zu Tz6 F KG

Die vorgelegten Unterlagen würden die Rechnungsmerkmale des § 11 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 nicht erfüllen, da sie weder Leistungsdatum noch Leistungszeitraum enthalten würden.

Es würden nicht hervorgehen wer die verrechneten Leistungen wann erbrachte, ebensowenig würden Vereinbarungen über Zahlungen von Arbeits- oder Materialleistungen vorgelegt. Ein

Hinweis auf Zeugen, die aber in keiner Weise konkretisiert werden sei substanzlos, und entbiete daher jeglicher Beweiskraft.

Vorbringen Office Miet- und Nutzungsvereinbarungen

Laut vorgelegtem Mietvertrag war die B KG erst ab 01.04.2015 Verfügungsberechtigte über das Mietobjekt „*Büro, Stock, Tür*“.

Sowohl Anbieter als auch Empfänger der Leistung sei in allen Fällen ein unter wirtschaftlichem Eigentum des Hrn. *Name* stehendes Unternehmen. Wer die Verträge unterfertigte geht aus diesen nicht hervor. Die Vereinbarungen würden keineswegs beweisen, dass am Ort ein aufrechter Betrieb/Betriebsstätte bzw. operative Tätigkeit vorlag.

Ein Teil der Rechnungen aus Tz 6 wurde vor dem Beginn der angeführten Nutzungsdauer datiert, wurde aber mit der gegenständlichen Adresse als Anschrift des leistenden Unternehmers versehen.

Dagegen richtet sich der rechtzeitig eingebrachte **Vorlageantrag** vom 30.01.2019.

Ergänzend führt die beschwerdeführende Partei aus:

Ergänzung zu Tz1 A KG

Dass keine Mitarbeiter beschäftigt werden, könne kein Indiz für eine Scheinrechnung sein, sonst müssten sämtliche „EPU's“ unter Verdacht stehen. Auch die fehlende Einforderung der Bezahlung weise nicht auf eine Scheinrechnung hin, da der Gläubiger weiß, dass der Schuldner aufgrund von Liquiditätsengpässen nicht zahlen kann, der offene Betrag wäre am 01.07.2017 vollständig ausgeglichen worden.

Ergänzung zu Tz2 B KG

Der Rechnungstext „Management Honorar *Name*“ wäre unmissverständlich.

Ergänzung zu Tz3 C KG

Die formalen Mängel seien durch die belangte Behörde nicht ausreichend präzisiert worden.

Ein Betrag von 10.800,00 sei am 1.9.2017 ausgeglichen worden und daher nur mehr 10.560,00 offen. Fehlende Mitarbeiter vgl. Ergänzung zu Tz1.

Ergänzung zu Tz4 D KG

Fehlende Mitarbeiter vgl. Ergänzung zu Tz1.

Ergänzung zu Tz5 E KG

Der offene Betrag wäre am 1.9.2017 vollständig ausgeglichen worden.

Ergänzung zu Tz6 F KG

Von welcher Person die Leistung erbracht wurde, ist letztlich nicht von Bedeutung, auch wenn mehrmals ausgeführt wurde, dass die Leistungen von Herrn *Name* erbracht wurden.

Der Nachweis der Leistung zu Tz. 1 und Tz.5, welcher mit Screenshots erbracht wurde, wäre aus technischen Gründen rückwirkend für den Leistungszeitraum nicht mehr mit den damaligen Werbungen verfügbar - es wäre nicht nachvollziehbar, warum das Finanzamt an dem Vorwurf von Scheinrechnungen festhalte.

Mit **Vorlagebericht** vom 23.05.2019 wurde die gegenständliche Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Von der belangten Behörde wird wie folgt ergänzt:

Ergänzung zu Tz1 A KG und zu Tz5 E KG

Die Argumentation, dass nach Abschluss der Außenprüfung erstellte Screenshots einer Website tauglich sein sollen, um angeblich in den Jahren 2014 bis 2016 auf dieser Website dargestellte Werbebanner der der beschwerdeführenden Partei zu beweisen, kann von der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden.

Ergänzung zu Tz6 F KG

Weiters konnte auch im Zuge der Betriebsbesichtigung nicht festgestellt werden, ob Arbeiten an den Hütten durchgeführt wurden.

Die belangte Behörde bringt vor, dass nicht hervorgehe, ob die lt Vorlageantrag (teilweise) beglichenen Rechnungen durch tatsächliche Bezahlung, oder lediglich "buchhalterisch" mittels Stornorechnungen oder Gegenverrechnung von (angeblichen) Leistungen ausgeglichen wurden. Eine Rückdatierung von Rechnungen könne nicht ausgeschlossen werden. Die Behörde erklärt, dass die tatsächliche Ausführung der fakturierten Leistungen angezweifelt werde und die formellen Mängel ergänzend vorgebracht wurden. Zusammenfassend gäbe es keine tauglichen Nachweise über die tatsächliche Ausführung der fakturierten Leistungen. Keines der Unternehmen verfüge über Betriebsräumlichkeiten bzw. Dienstnehmer. Die Adressen lt Firmenbuch seien Scheinadressen. Auf die Einbringung der Bezahlung wäre jahrelang verzichtet worden.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde handele es sich hinsichtlich der verrechneten Leistungen von durch im Einflussbereich von Geschäftsführer *Name* stehenden Personengesellschaften an die beschwerdeführende Partei um Scheingeschäfte i.S.d. § 23 BAO, welche einzig den Zweck hatten bei der beschwerdeführenden Partei einen Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug herbeizuführen.

Auf Grund der unterschiedlichen ertrags- und umsatzsteuerlichen Besteuerungssysteme (beschwerdeführende Partei: Besteuerung nach vereinbarten Entgelten,

Personengesellschaften: Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) sei es der beschwerdeführenden Partei möglich gewesen auf Grund der Eingangsrechnungen Betriebsausgaben und Vorsteuern geltend zu machen, während die ebenfalls im Einflussbereich von Geschäftsführer *Name* stehenden Kommanditgesellschaften mangels Zahlungseingängen von der beschwerdeführenden Partei weder Umsatzsteuer abführten noch Erträge versteuerten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Nach der Aktenlage war die beschwerdeführende Partei in den Jahren 2014, 2015 und 2016 grundbücherliche Eigentümerin mehrerer Hütten (*Adresse*), welche zur Vermietung angeboten werden. Geschäftsführer ist *Name*, Alleingesellschafterin ist *Name 2*.

Im Rahmen einer durch die Steuerfahndung angeregten Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Partei stellte die belangte Behörde auf Grundlage der vorgelegten Belege fest, dass in den Wirtschaftsjahren 2014 bis 2016 zahlreiche Leistungen von Unternehmen – welche im Einflussbereich des *Name* (Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei) stehen – an die beschwerdeführende Partei in Rechnung gestellt wurden. Diese Rechnungen hätten bei der beschwerdeführenden Partei zu Betriebsausgaben geführt und ein Vorsteuerabzug wurde geltend gemacht.

Unternehmen mit denen die beschwerdeführende Partei in einer Leistungsbeziehung stand, waren Folgende:

- A KG (*Firmenbuchnummer1*; Geschäftszweig: Marketing, Werbung, PR, IT-Dienstleistung; Komplementär: *Name*) (inf A KG)
- B KG (*Firmenbuchnummer2*; Geschäftszweig: Marketing, Werbung, PR, IT- und Bürodienstleistungen; Komplementär: *Name*) (inf B KG)
- C KG (*Firmenbuchnummer3*; Geschäftszweig: Gestaltung und Produktion von digitalen Werbemedien, IT; Komplementär: *Name*) (inf C KG)
- D KG (*Firmenbuchnummer4*; Geschäftszweig: Marketing, Werbung, PR, IT-Dienstleistungen; Komplementär: *Name*) (inf D KG)
- E KG (*Firmenbuchnummer5*; Geschäftszweig: Marketing, Werbung, PR, IT-Dienstleistungen; Komplementär: *Name*) (inf E KG)
- F KG (*Firmenbuchnummer6*; Geschäftszweig: Marketing, Werbung, PR, IT-Dienstleistungen, Eventlocation; Komplementär: *Name*) (inf F KG)

1. Feststellungen der belangten Behörde zur Fakturierung durch den alleinigen Machthaber

Die gegenständlichen Rechnungen seien zur Lukrierung eines Vorsteuerabzuges im Firmengeflecht der beschwerdeführenden Partei erstellt worden, ohne dass die fakturierten Leistungen tatsächlich im Rahmen fremdüblicher Vereinbarungen erbracht wurden. Den Rechnungen liege weder eine tatsächliche Leistung noch ein steuerlich anzuerkennender Leistungsaustausch zugrunde. Die Rechnungsausstellung erfolgte durch die A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG an die beschwerdeführende Partei, ist aber der beschwerdeführenden Partei zuzurechnen.

Weiters erfüllten die vorgelegten Rechnungen die Rechnungsmerkmale des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG nicht (es wird auf die Darstellung des Verwaltungsgeschehens verwiesen).

- Rechnungen der A KG enthielten weder Leistungsdatum noch Leistungszeitraum.
- Rechnungen der B KG enthielten keine Menge, handelsübliche Bezeichnung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung.
- Rechnungen der C KG enthielten weder Leistungsdatum noch Leistungszeitraum.
- Rechnungen der D KG enthielten weder Name noch Anschrift des Leistenden.
- Rechnungen der E KG würden keine Leistungserbringung im Jahr 2015 zu beweisen.
- Rechnungen der F KG enthielten weder Leistungsdatum noch Leistungszeitraum.

Die beschwerdeführende Partei besteuerte nach vereinbarten Entgelten, daher hätten mit den Eingangsrechnungen der A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG Betriebsausgaben und Vorsteuern geltend gemacht werden können, während bei den letzteren aufgrund der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mangels Zahlungseingängen keine Umsatzsteuer abgeführt wurde und es auch sonst zu keiner Versteuerung von Erträgen gekommen sei.

Aufstellung der, im Zuge der Betriebsprüfung durch die belangte Behörde bei der beschwerdeführenden Partei als „Scheingeschäfte“ eingestuften Rechnungen (Tabelle 1):

ER von	„Firmensitz“	Re.-Nr.	Re.-Dat.	netto	VSt
A KG	*Straße2*	15210	30.10.2015	6.240,00	1.248,00
B KG	*Straße2*	16002	31.05.2016	7.000,00	1.400,00
B KG	*Straße2*	16005	30.06.2016	3.000,00	600,00
C KG	*Straße3*	15003	30.05.2015	4.200,00	840,00
C KG	*Straße3*	15004	30.05.2015	10.000,00	2.000,00
C KG	*Straße3*	15008	30.10.2015	3.600,00	720,00

D KG	*Straße2*	14001	31.01.2014	7.500,00	1.500,00
D KG	*Straße2*	14002	28.02.2014	7.500,00	1.500,00
E KG	*Straße2*	15004	30.07.2015	5.600,00	1.120,00
E KG	*Straße2*	15007	30.09.2015	3.350,00	670,00
F KG	*Straße2*	15001	31.01.2015	18.900,00	3.780,00
F KG	*Straße2*	15002	25.02.2015	18.900,00	3.780,00
F KG	*Straße2*	15003	25.02.2015	11.100,00	2.220,00
F KG	*Straße2*	15004	31.03.2015	18.900,00	3.780,00
F KG	*Straße2*	15005	31.03.2015	8.100,00	1.620,00
F KG	*Straße2*	15006	30.04.2015	18.900,00	3.780,00
F KG	*Straße2*	15007	30.04.2015	3.600,00	720,00
F KG	*Straße2*	15008	30.04.2015	1.900,00	380,00
F KG	*Straße2*	15010	30.04.2015	1.750,00	350,00
F KG	*Straße2*	15011	30.06.2015	12.000,00	2.400,00
F KG	*Straße2*	15012	30.07.2015	6.900,00	1.380,00
F KG	*Straße2*	15013	30.09.2015	18.900,00	3.780,00
F KG	*Straße2*	15014	30.09.2015	1.750,00	350,00
F KG	*Straße2*	15015	30.10.2015	2.770,00	554,00
F KG	*Straße2*	15016	31.12.2015	5.100,00	1.020,00

Bei der beschwerdeführenden Partei wurde laut Prüfbericht der Vorsteuerabzug aus den Scheinrechnungen der KGs für die Jahre 2014-2016 iHv € 41.492,- rückgängig gemacht, was im Ergebnis die Vorsteuern reduzierte (Tabelle 2):

Jahr	Grundlagen	KZ	UVA Erklärung	Korrektur
2014	Vorsteuern (ohne EUSt)	060	7.965,85	4.965,85
2015	Vorsteuern (ohne EUSt)	060	49.909,29	13.417,29
2016	Vorsteuern (ohne EUSt)	060	17.402,70	15.402,70

Auch kam es durch die Kürzung der Betriebsausgaben zur Erhöhung des Bilanzgewinnes (Tabelle 3):

Jahr	Grundlagen	KZ	erklärt	Korrektur
2014	Bilanzgewinn/Bilanzverlust	704	-27.421,04	-12.421,04
	Gesamtbetrag der Einkünfte	777	-27.421,04	-12.421,04
	Verlustabzug ab 1991	619		Löschung
2015	Bilanzgewinn/Bilanzverlust	704	-79.563,38	-35.381,38
	Gesamtbetrag der Einkünfte	777	-79.563,38	-35.381,38
	Verlustabzug ab 1991	619	38.921,01	Löschung
2016	Bilanzgewinn/Bilanzverlust	704	22.725,00	48.109,00
	Gesamtbetrag der Einkünfte	777	22.725,00	48.109,00
	Verlustabzug ab 1991	619	118.484,39	Löschung

Strittig ist im Beschwerdeverfahren, ob die beschwerdeführende Partei von der A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG steuerlich anzuerkennende Leistungen erhalten hat. Nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei wurden von

- A KG Werbeplatzierungen und die Präsentation der beschwerdeführenden Partei auf einer Internet Plattform eingeräumt und verrechnet
- B KG Managementleistungen erbracht und verrechnet
- C KG Werbefolder sowie das Google Marketing sowie Social Media Beitragspflege übernommen und verrechnet
- D KG Werbeschaltungen auf Outdoorscreens für „*Bezeichnung*.at“ vorgenommen und verrechnet.
- E KG Presstexte für die Website erstellt und eingepflegt.
- F KG die Neugestaltung der Außenfassade der Hütten „*Hütte1*“, „*Hütte2*“, „*Hütte3*“, „*Hütte4*“, *Hütte5*“ und „*Hütte6*“, die Wohnraum Neugestaltung für „*Hütte1*“, die Renovierung der Fenster und Außentüren für „*Hütte1*“, „*Hütte3*“ und „*Hütte4*“, TV und Satelliten Installation für alle sechs Hütten, Arbeiten am Kaminverbau in „*Hütte1*“, „*Hütte2*“ sowie die Grundreinigung aller sechs Hütten, vorgenommen. Zudem wurden Skidoo sowie Anhänger und Anhänger Aufbau gekauft.

2. Feststellungen der belangten Behörde zum tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung

Am 04.05.2015 wurde durch die Steuerfahndung eine Überprüfung an der Firmenadresse der A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG im *Straße2* vorgenommen. Dabei ist im Zuge einer Besichtigung vom Erhebungsorgan festgestellt worden, dass an dieser Adresse kein Firmensitz der in Leistungsbeziehung stehenden KGs existiert. Es gäbe weder ein Geschäftslokal, noch Büroräume oder einen Briefkasten.

Zu den vorliegenden Office Miet- und Nutzungsvereinbarungen der B KG mit der F KG, E KG, D KG und A KG wurde festgestellt:

Gemäß Mietvertrag zwischen B-GmbH und B KG, war Letztere ab 01.04.2015 Mieter und damit Verfügungsberechtigte über das Mietobjekt „*Büro, Stock, Tür*“.

Die Office Miet- und Nutzungsvereinbarungen der B KG mit den o.a. KGs vereinbarten eine unbefristete Nutzungsdauer beginnend mit 16.03.2015.

Vermieter und Mieter ist jeweils eine der KGs des Geschäftsführers *Name*. Aus den Signaturen der Mietvereinbarungen zwischen der B KG und den anderen KGs geht nicht hervor, wer unterfertigte. Die beiden Unterschriften zeigen jedoch ein unterschiedliches Schriftbild. Der Name des Unterzeichnenden ist daraus nicht erkennbar.

3. Sollbesteuerung bei der beschwerdeführenden Partei

Die beschwerdeführende Partei ermittelte die Umsatzsteuer unstrittig nach vereinbarten Entgelten nach Soll-Grundsätzen und hätte somit -würde sie die Voraussetzungen nach § 12 UStG 1994 erfüllen- auch ohne Zahlung des Entgeltes den Vorsteuerabzug aus erhaltenen Leistungen und Rechnungen geltend machen können.

4. Naheverhältnis der zwischen der beschwerdeführenden Partei und A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG

Faktischer Geschäftsführer und alleiniger Machthaber sei nach den Feststellungen der belangten Behörde sowohl bei der beschwerdeführenden Partei als auch bei allen angeführten KGs Herr *Name*. Aufgrund der personellen Verflechtungen der beteiligten Gesellschaften und dem hier fehlenden, unter Fremden sonst bestehenden Interessensgegensatz, wäre es für die beschwerdeführende Partei auch möglich gewesen, derartige Rechnungen willkürlich ohne Widerspruch auszustellen. Durch diese Fakturierungen unter Ausnutzung der unterschiedlichen Fälligkeiten bei Soll- und Istermittlung hätten zumindest die Vorsteuerbeträge für das Firmengeflecht der beschwerdeführenden Partei lukriert werden können.

5. Feststellungen der belangten Behörde zur Erbringung der fakturierten Leistung

Mit den gegenständlichen Rechnungen sollten nach den Angaben der beschwerdeführenden Partei Werbe- und Produktplatzierungen auf B2B-Plattformen, Managementleistungen durch die beschwerdeführende Partei sowie eine Bürovermietung zwischen den Gesellschaften erfolgt sein. Folder, Banner, und Spots sollen erstellt sowie auf Outdoor Screens ausgestrahlt worden sein. Inhalte für Websites sollen platziert worden sein. Instandhaltungsarbeiten an den Hütten sowie der Kauf/Verkauf von Skidoo inkl Zugehör sollen erfolgt sein.

Dass dies tatsächlich erfolgte, wurde nach Ansicht der belangten Behörde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Es sei nicht vorstellbar, wie man ohne Infrastruktur, also über einen Server bzw. eine EDV-Anlage verfügen zu können und ohne Personal oder irgendwelche Sachmittel Leistungen erbringen können soll. Beispielhaft für die Nichterbringung könne die Rechnungen der B KG Re-Nr 16002 vom 31.05.2016 iHv 8.400 Euro sowie die Re-Nr 16005 vom 30.06.2016 iHv 3.600 Euro genannt werden, welche als Leistungsinhalt „Management Honorar GF *Name*“ beinhalten. Dementsprechend hätte der Komplementär der B KG *Name* sich selbst als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei betreffend Managementaufgaben beraten müssen. Die Rechnung mit der Re-Nr 16001 vom 31.01.2016 iHv 6.000 Euro wurde nicht verbucht.

6. Feststellungen der belangten Behörde zur fremdüblichen Gestaltung der Geschäftsbeziehungen

Obwohl Zahlungen nicht erfolgten, seien nach den Feststellungen der belangten Behörde keinerlei Einbringungsmaßnahmen seitens der KGs gesetzt worden.

- 2015 ***Bf1*** Gebäude (100) (ER 15001-15008; 15011-15013), Beförderungsmittel (500) (ER 15015+15016) Hüttenreinigung (7003) (ER 15010+15014) – Teilweise Bezahlungen, Ausgleich bis Ende 2018 geplant.

Offene Forderungen wurden versucht durch Gegenforderungen auszugleichen (Niederschrift vom 22.06.2018):

- 2015 ***Bf1*** Werbung (6700) ER 15210 v. 30.10.2015 – Gegenrechnung A KG Rechnung 01.07.2020 Leistungszeitraum 2016;
- 2016 ***Bf1*** Fremdleistungen (4900) ER16002 v.31.05.2016 + Fremdleistungen (4900) ER 16005 v. 31.05.2016 – Gegenrechnung B KG Rechnung 01.07.2020 Leistungszeitraum 2016;

7. Feststellungen der belangten Behörde zur Fakturierung zur Lukrierung von Vorsteuerbeträgen

Name hätte als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei nach Ansicht der belangten Behörde unter Ausnutzung der Ist-Besteuerung (ohne Vereinnahmung des Entgeltes

keine USt-Pflicht) bei den rechnungslegenden KGs und der Sollbesteuerung (sofortiger Vorsteuerabzug auch ohne Zahlung des Entgeltes) bei der rechnungserhaltenden beschwerdeführenden Partei seinem Firmengeflecht auf Kosten des Fiskus Mittel zuführen wollen.

8. Strafrechtliche Verurteilung des *Name*

Nach dem Urteil des Landesgerichtes LG vom xx.03.2020, GZ, hätte *Name* u.a. folgende Unternehmen am xx.12.2012 gegründet:

- A KG
- B KG
- C KG
- D KG
- E KG
- F KG

Name fungierte bei allen als Komplementär. Bei allen Unternehmen sei *Name* alleiniger Machthaber, als damaligen Firmensitz nannten alle die

Straße4 und hatten in den Jahren 2011 und 2012 keine Dienstnehmer. Sie verfügten weder über ein Geschäftslokal, noch Büroräume, noch einen Briefkasten. Es handelte sich um eine Scheinadresse. Am xx.03.2015 wurde die Geschäftsadresse auf *Straße2* geändert, auch hier konnte von der Steuerfahndung Anfang Mai 2015 keine Geschäftstätigkeit festgestellt werden.

Als Grund für die Gründung der Unternehmen wurde die Lukrierung von Förderungen angegeben. Die Unternehmen legten im Zeitraum 2011-2012 Rechnungen an die G KG über Leistungen die nicht stattgefunden haben, es handelte sich um Scheinrechnungen. Nach demselben Prinzip wurde bei der H KG gearbeitet.

Es erging das Urteil, die beschwerdeführende Partei hat

- als faktischer Geschäftsführer der G S.L & Co KG, und somit als Abgabepflichtiger ausschließlich durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung unter Verwendung von Scheingeschäften begangen, und zwar unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen für nicht erbrachte Leistungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in einer Höhe von insgesamt EUR 515.230,55 bewirkt, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten [...]

- als faktischer Geschäftsführer der H S.L. & Co KG, und somit als Abgabepflichtiger ausschließlich durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung unter

Verwendung von Scheingeschäften begangen, und zwar unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen für nicht erbrachte Leistungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an

Umsatzsteuer in einer Höhe von insgesamt EUR 27.910,- bewirkt, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten [...]

Es wurde hiedurch das Finanzvergehen des Abgabebetrugs nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 39 Abs. 1 lit. b und Abs. 3 lit. c FinStrG idF BGBl 1/2010/104 begangen und unter Anwendung von § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine zweieinhalbjährige Freiheitsstrafe sowie eine Zusatzgeldstrafe iHv 150.000 Euro verhängt.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

In der am 09.01.2025 abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

3) Zu den Feststellungen der belangten Behörde zum tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung:

Ergänzend führt der Vertreter der beschwerdeführenden Partei aus:

Das Finanzamt sei einmal hingekommen und da war niemand anwesend. Die beschwerdeführende Partei führt aus, dass sowohl eine Beschriftung, ein Büro und Mietverträge bestanden, diese wurden vorgelegt.

Belangte Behörde: Mit Besichtigung durch die Steuerfahndung im Mai 2015 bestand nicht mal eine Beschriftung. Die belangte Behörde verweist auf die Niederschrift über den Augenschein vom 04.05.2015 an der Adresse *Straße2*. Die belangte Behörde legt diesbezüglich Fotos vor.

1. Vom Gebäude
2. Von der Beschilderung
3. Von den Postkästen
4. Von einer weiteren Beschilderung

Die beschwerdeführende Partei führt dazu aus, dass die belangte Behörde vermute es handle sich um Scheinfirmen. Dazu wird ausgeführt, dass die betreffenden Firmen bis dato weder auf der Liste der Scheinfirmen aufscheinen noch die UID-Nummer bis zu der Löschung 2021 begrenzt worden sei.

4) Zur Sollbesteuerung bei der beschwerdeführenden Partei:

Ergänzend führt der Vertreter der beschwerdeführenden Partei aus:

Dazu wird seitens der beschwerdeführenden Partei eingewendet, dass die ausgeglichenen Rechnungen entsprechend einer Besteuerung unterworfen worden sind.

Dazu wendet der Vertreter der belangten Behörde ein, zu einer Begleichung einer Rechnung bzw. als Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug müsse eine Leistung bzw. Gegenleistung vorliegen.

5) Zum Naheverhältnis der beschwerdeführenden Partei zwischen der beschwerdeführenden Partei und A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG:

Ergänzend führt der Vertreter der beschwerdeführenden Partei aus:

Seitens der beschwerdeführenden Partei wird angeführt, dass die im Rahmen dieses Verhältnisses erbrachten Leistungen besser dokumentiert hätten werden müssen.

7) Zu den Feststellungen der belangten Behörde zur fremdüblichen Gestaltung der Geschäftsbeziehungen:

Ergänzend führt der Vertreter der beschwerdeführenden Partei aus:

Das mit den Einbringungsmaßnahmen, hier ist der Standpunkt der belangten Behörde nicht wirklich lebensnah.

Richter: Was wäre lebensnah?

Beschwerdeführende Partei: Es geht um den Nachweis der Einbringungsmaßnahmen. Ein Telefonat mit dem Wortlaut „Bitte bezahlen Sie die Rechnung“ zählt die belangte Behörde als Nachweis nicht, was nicht nachvollziehbar ist.

9) Strafrechtliche Verurteilung des *Name*:

Ergänzend führt der Vertreter der beschwerdeführenden Partei aus:

Seitens der beschwerdeführenden Partei wird angeführt, dass dieses Urteil mit der gegenständlichen Angelegenheit nichts zu tun habe.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den angeführten tatsächlichen festgestellten Umständen und den Ergebnissen des geschilderten verwaltungsbehördlichen und -gerichtlichen Verfahrens.

Obwohl der Richter hinsichtlich des oben festgestellten Sachverhaltes aufgrund der dargestellten Erhebungsergebnisse, der aufliegenden Beweismittel und der widersprüchlichen Aussagen des Geschäftsführers *Name* davon ausgeht, dass dieser dargestellte Sachverhalt den Tatsachen entspricht, muss doch festgehalten werden, dass es nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe dazu ggfs die beispielhaft angeführten Erkenntnisse bei *Ritz*, BAO⁷, § 167, Tz 8) im Abgabenverfahren genügt, wenn von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen angesehen wird, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat, die somit mit höchster Wahrscheinlichkeit den Tatsachen

entspricht. Der oben dargestellte maßgebliche Sachverhalt beruht auf den ebenfalls dort angeführten tatsächlichen festgestellten Umständen und den Ergebnissen des geschilderten verwaltungsbehördlichen und -gerichtlichen Verfahrens. Wenn es für das Verständnis von Bedeutung schien, wurde bereits bei der Sachverhaltsfeststellung dargelegt, warum der Richter zu seiner Feststellung kam. Folgende Würdigungen sprechen nach Ansicht des Gerichts ergänzend eindeutig für den vom Bundesfinanzgericht festgestellten und oben dargestellten Sachverhalt:

1. Zu den Feststellungen der belangten Behörde zur Fakturierung durch den alleinigen Machthaber *Name* und 4. Zum Naheverhältnis der beschwerdeführenden Partei und A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG

Die Feststellungen beruhen auf dem bei der Schilderung des Verwaltungsverfahrens angeführten Akteninhalt, insbesondere den aufliegenden Rechnungen und den vom Geschäftsführer gemachten Angaben. Lt Aktenlage ist der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei *Name* auch bei sämtlichen KGs mit denen im betreffenden Zeitraum Geschäfte abgeschlossen wurden, mangels Mitarbeiter, tatsächlicher Machthaber.

Wenn die einzige Person, die für die beschwerdeführende Partei und auch für die KGs handeln konnte der Geschäftsführer war, muss angenommen werden, dass dieser auch die Rechnungen für die KGs ausgestellt hat. Dies wird auch nicht bestritten. Bestritten wird lediglich das Vorliegen von Scheinrechnungen. Die gesamte Vorgangsweise lässt nur den Schluss zu, dass hier derselbe Machthaber mehrerer Gesellschaften mit sich selbst beschloss, die gegenständlichen Rechnungen auszustellen, um seinem Firmengeflecht durch den Vorsteuerabzug finanzielle Mittel zuführen zu können. Der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei räumt in der mündlichen Verhandlung selbst ein, dass die im Rahmen dieses Verhältnisses erbrachten Leistungen besser dokumentiert hätten werden müssen. Die Geschäftsbeziehungen wurden so unüblich und wenig nachweislich gestaltet. Im gegenständlichen Fall muss davon ausgegangen werden, dass dies nicht auf eine mangelhafte Sorgfalt zurückzuführen ist, sondern auf eine bewusste Verschleierung zur Vermeidung steuerlicher Pflichten.

2. Zu den Feststellungen der belangten Behörde zum tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung

Am 04.05.2015 wurde durch die Steuerfahndung eine Überprüfung an der Firmenadresse *Straße2* vorgenommen. Dabei ist im Zuge einer Besichtigung vom Erhebungsorgan festgestellt worden, dass an dieser Adresse kein Firmensitz der in Leistungsbeziehung stehenden KGs existiert. Es gibt weder ein Geschäftslokal, noch Büroräume oder einen Briefkasten. Dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung, dass eine Beschriftung und ein Büro bestanden haben, kann im Hinblick auf die

vorgelegten Fotos der belangten Behörde nicht die erforderliche Glaubwürdigkeit beigemessen werden.

Zu den vorliegenden Office Miet- und Nutzungsvereinbarungen der B KG mit der F KG, E KG, D KG und A KG ist folgendes festzustellen:

Gem. Mietvertrag zwischen B-GmbH und B KG, war Letztere ab 01.04.2015 Mieter und damit Verfügungsberechtigte über das Mietobjekt „*Büro, Stock, Tür*“.

Die Office Miet- und Nutzungsvereinbarungen der B KG mit den o.a. KGs vereinbarten eine unbefristete Nutzungsdauer beginnend mit 16.03.2015.

Vermieter und Mieter ist jeweils eine der KGs vom Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei. Aus den Signaturen der Mietvereinbarungen zwischen der B KG und den anderen KGs geht nicht hervor, wer unterfertigte. Die beiden Unterschriften zeigen jedoch ein unterschiedliches Schriftbild. Der Name des Unterzeichnenden ist daraus nicht erkennbar.

Der Abschluss einer Mietvereinbarung beweist allerdings nicht, dass am Ort eine operative Tätigkeit vorlag. Rechnungen von der F KG (Re-Nr 15001 vom 31.01.2015, Re-Nr 15002 vom 25.02.2015, Re-Nr 15003 vom 25.02.2015, Re-Nr 15004 vom 31.03.2015 und Re-Nr 15005 vom 31.03.2015) wurden vor Mietbeginn (01.04.2015) datiert, wurden aber mit der gegenständlichen Adresse als Anschrift des leistenden Unternehmers versehen. Als Beweis einer tatsächlichen Nutzung fehlt es dieser Vereinbarung somit an Substanz.

Bei der Anschrift der C KG, *Straße3*, handelt es sich um die Adresse der steuerlichen Vertretung. Laut Feststellungen der belangten Behörde wurde die Post vom Steuerbüro entgegengenommen und an die *Straße5* weitergeleitet. Größere Pakete werden vom Geschäftsführer persönlich abgeholt.

5. Zu den Feststellungen der belangten Behörde zur Erbringung der fakturierten Leistung

Beispielhaft für die Nichterbringung können die Rechnungen der B KG Re-Nr 16002 vom 31.05.2016 iHv 8.400 Euro sowie die Re-Nr 16005 vom 30.06.2016 iHv 3.600 Euro genannt werden, welche als Leistungsinhalt „Management Honorar GF *Name*“ beinhalten.

Dementsprechend hätte der Komplementär der B KG *Name* sich selbst als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei betreffend Managementaufgaben beraten müssen. Die Rechnung mit der Re-Nr 16001 vom 31.01.2016 iHv 6.000 Euro wurde nicht verbucht.

Generell spricht die gesamte Gestaltung, dafür, dass man überlegte, welche Vorleistungen theoretisch für die Tätigkeit im Firmengeflecht des Geschäftsführers angefallen sein könnten. Diese theoretisch möglichen Vorleistungen wurden dann willkürlich einer der KGs zugeordnet und zur Lukrierung von Vorsteuern bzw. zum Ausgleich von Umsatzsteuer-Zahllasten wurden

Rechnungen an die beschwerdeführende Partei gestellt.

6. Zu den Feststellungen der belangten Behörde zur fremdüblichen Gestaltung der Geschäftsbeziehungen

Dass es sich bei der beschwerdeführenden Partei und der A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG um Unternehmen gehandelt hat, an denen *Name* als Geschäftsführer die Stellung eines "nahen Angehörigen" im Sinne der ständigen "Nahen-Angehörigen-Judikatur" des Verwaltungsgerichtshofes hatte, ergibt sich aus dem Firmenbuch.

Der Geschäftsführer schilderte, dass eine Einforderung von Zahlungen aufgrund von Liquiditätsengpässen durch den Gläubiger unterblieb. In einer Geschäftsbeziehung entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass regelmäßig Zahlungen für erbrachte Leistungen erwartet werden. Zahlungsmodalitäten werden gewöhnlich schriftlich fixiert. Werden (wiederholt) Zahlungsbedingungen nicht eingehalten, ist es üblich Eintreibungsmaßnahmen zu ergreifen. Es ist offenkundig, dass die gegenständliche Vorgehensweise nicht fremdüblich ist.

Dem Vorbringen des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung, der Standpunkt des Finanzamtes sei nicht lebensnah wenn es telefonische Einbringungsmaßnahmen nicht als Nachweis erachtet, muss entgegengehalten werden, dass gerade aufgrund des Naheverhältnisses im Firmengeflecht eine gewissenhafte Dokumentation notwendig ist. Eine fremdübliche Gestaltung in Form von klaren schriftlichen Vereinbarungen, durch die ein Nachweis über offene Forderungen und deren Einbringung möglich ist, ist unabdingbar, da es ansonsten an der erforderlichen Außenwirksamkeit fehlt.

7. Fakturierung zur Lukrierung von Vorsteuerbeträgen

In den Feststellungen der Betriebsprüfung der KGs wird dazu Folgendes festgehalten und vom Richter als nach der Aktenlage richtig festgestellt:

Aufgrund der Versteuerung nach Ist-Grundsätzen bei den KGs und der nicht erfolgten Bezahlung der Rechnungen sei von den KGs keine Umsatzsteuer abgeführt worden, während die beschwerdeführende Partei, welche ihre Umsätze nach Soll-Grundsätzen versteuere, den Vorsteuerabzug aus allen Rechnungen vorgenommen hätte. Im Wege eines „Sanierungsversuches“ seien im Juli und September 2017 nach dem Beginn der Betriebsprüfungen Gegenrechnungen für „Werbepanner“ an die KGs ausgestellt worden.

- Re-Nr 13019 vom 01.07.2017 von ***Bf1*** an B KG iHv 12.000 Euro
- Re-Nr 13020 vom 01.07.2017 von ***Bf1*** an A KG iHv 6.420 Euro
- Re-Nr 13039 vom 01.09.2017 von ***Bf1*** an C KG iHv 9.000 Euro
- Re-Nr 13038 vom 01.09.2017 von ***Bf1*** an E KG iHv 8.950 Euro

Vorgelegte Screenshots aus dem Jahr 2018 vermögen keinen Beweis darzustellen, dass im Jahr 2015 eine Leistungserbringung in Form von Werbebanner erbracht wurde.

Fotos die als Nachweis für die Renovierungsarbeiten an den Hütten übermittelt wurden, zeigen bloß die Außenarbeiten „Streichen“ und sind (nicht nur aufgrund der mangelhaften Qualität der Dokumente) nicht ausreichend um eine Leistungserbringung im Jahr 2015 festzustellen.

8. Strafrechtliche Verurteilung des Geschäftsführers

Wenn es auch keine formale Bindung an das den Geschäftsführer *Name* betreffende Urteil des Landesgerichtes LG vom xx.03.2020 i.S.d. BAO gibt, kann es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes iRd Beweiswürdigung dennoch herangezogen werden. Eine strafrechtliche Verurteilung kann es nur geben, wenn das Gericht seinem Urteil ohne jeden Zweifel einen festgestellten Sachverhalt unterstellen kann. Wenn es im Abgabenverfahren dagegen ausreichend sein kann, wenn ein Sachverhalt mit dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit festgestellt werden kann, müssen die Feststellungen des Landesgerichtes hinsichtlich des Verhaltens des Geschäftsführers als Machthaber beider involvierter Gesellschaften im gegenständlichen Zusammenhang für die Würdigung der in beiden Verfahren gleichen Beweise herangezogen werden können. Hinsichtlich der Ausführungen im Urteil wird auf die Darstellung im bisherigen Verfahren verwiesen. Kurz zusammengefasst wird im Urteil festgestellt, dass *Name* als faktischer Geschäftsführer der G S.L & Co KG (und H S.L. & Co KG) unter Verwendung von Scheingeschäften durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen für nicht erbrachte Leistungen eine Abgabenhinterziehung begangen habe. Das Gericht ging dabei u.a. davon aus, dass *Name* sowohl von der G S.L & Co KG als auch von deren slowakischen Komplementärgesellschaft der faktische Geschäftsführer mit alleiniger Entscheidungsbefugnis war, die acht KGs in den Jahren 2011 und 2012 keine Dienstnehmer und keine Geschäftslokale oder ähnliches hatten, keine tatsächliche Geschäftstätigkeit mit Ausnahme der gegenständlichen Malversationen festgestellt werden konnten, die von den KGs fakturierten Leistungen nicht erbracht wurden, die dazu ausgestellten Rechnungen nicht bezahlt wurden und es fremdunüblich keinerlei diesbezüglicher Einbringungsmaßnahmen gibt und die Rechnungen aufgrund der unterschiedlichen Besteuerungssysteme (Ist-Besteuerung bei den rechnungslegenden KGs und Soll-Besteuerung bei der G S.L & Co KG) dem Firmengeflecht von *Name* finanzielle Mittel zuführen sollten.

Das Landesgericht kam somit in seiner Beweiswürdigung hinsichtlich des Verhaltens von *Name* als Machthaber der beteiligten Firmen zum selben Ergebnis wie das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Verfahren hinsichtlich der beschwerdeführenden Partei.

Auch hat das Bundesfinanzgericht im Verfahren zur RV/5101246/2015 festgestellt, dass es bei der A KG im Jahr 2011 zu keiner Leistungserstellung gekommen ist und eine Steuerschuld kraft

Rechnungslegung gem. § 11 Abs. 4 UStG 1994 aufgrund ausgestellter Scheinrechnungen vorliegt. Da die Nutzung von Scheinrechnungen zur Erzielung von steuerlichen Vorteilen bereits in der Vergangenheit belegt wurde, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass auch im gegenständlichen Verfahren dieselbe Systematik genutzt wurde.

Der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei behauptet in der mündlichen Verhandlung, dass das Urteil des Landesgerichtes mit der gegenständlichen Angelegenheit nichts zu tun habe. Die Feststellung von Scheinrechnungen in der Vergangenheit sprechen jedoch dafür, dass *Name* dieses Verhalten als Geschäftsführer auch in den Folgejahren 2014 bis 2016 wiederholt hat. Die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes im Verfahren RV/5101246/2015 haben Auswirkungen auf die Glaubwürdigkeit der vorliegenden Beweise.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Bundesabgabenordnung

Nach § 119 BAO muss der Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenlegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Wenn die tatsächlichen Verhältnisse nach § 115 BAO auch von Amts wegen zu ermitteln sind, befreit dies den Abgabepflichtigen nicht von seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Ritz, BAO⁷, § 115 Tz 9 und 13: In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (z.B. VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011; 22.4.2009, 2004/15/0144).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht u.a., wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (z.B. 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 der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen 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).

Auch wenn die Partei die sie treffende (erhöhte) Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) festzustellen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Zur freien Beweiswürdigung bestimmt § 167 Abs. 2 BAO: Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dazu Ritz in BAO⁷, § 167 Tz 8: Nach ständiger Rechtsprechung 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 (z.B. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

§ 23 BAO

(1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

(2) Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

(3) Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts- oder Handlungsfähigkeit nichtig, so ist dies für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.

(4) Die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes ist für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

(5) Von den Anordnungen der Abs. 2 bis 4 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

Zur Umsatzsteuer

Nach **§ 1 Abs. 1 UStG 1994** unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Dazu ständige Judikatur des VwGH und des EuGH (siehe insbesondere EuGH vom 3.3.1994, C-16/93, Tolsma und viele andere, siehe dazu Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Tz 66 und auch VwGH vom 27.2.2019, Ro 2018/15/0022): Eine Leistung wird dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht werden. Es muss somit eine Vereinbarung zwischen den Parteien des Leistungsaustausches bestehen, die letztlich zu Leistung und Gegenleistung führt. Zwischen einander fremden Vertragspartnern führt der üblicherweise bestehende Interessensgegensatz zu einem Verhalten, welches üblicherweise fremdüblich sein wird.

Zwischen **nahen Angehörigen** oder sich sonst nahestehenden Vertragspartnern fehlt es an diesem grundsätzlichen Interessensgegensatz, sodass derartigen Vereinbarungen mit einer gewissen Skepsis begegnet werden muss. Bestehen zudem Zweifel am Inhalt oder der Ernsthaftigkeit der Vereinbarung, welche dem Leistungsaustausch zugrunde liegen soll, fordert der VwGH in ständiger Rechtsprechung für deren steuerliche Anerkennung, dass diese nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (VwGH 18.5.1977, 346/77; VwGH 9.4.2014, 2011/15/0135). Diese Kriterien sind im Rahmen der Würdigung der Beweise für das Vorliegen eines anzuerkennenden Leistungsaustausches zu prüfen (z.B.: VwGH 11.11.1980, 1175/80; VwGH 27.5.1981, 1299/80; 19.10.1993, 93/14/0129; 29.3.2007, 2003/15/0085). Zwischen nahen Angehörigen oder sich sonst nahestehenden Vertragspartnern fehlt es an diesem grundsätzlichen Interessensgegensatz, sodass derartigen Vereinbarungen mit einer gewissen Skepsis begegnet werden muss. Bestehen zudem Zweifel am Inhalt oder der Ernsthaftigkeit der Vereinbarung, welche dem Leistungsaustausch zugrunde liegen soll, fordert der VwGH in ständiger Rechtsprechung für deren steuerliche Anerkennung, dass diese nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (VwGH 18.5.1977, 346/77; VwGH 9.4.2014, 2011/15/0135). Diese Kriterien sind im Rahmen der Würdigung der Beweise für das Vorliegen eines anzuerkennenden Leistungsaustausches zu prüfen. (z.B.: VwGH 11.11.1980, 1175/80; VwGH 27.5.1981, 1299/80; 19.10.1993, 93/14/0129; 29.3.2007, 2003/15/0085).

Auch bei Leistungen zwischen einer Gesellschaft und dem einer dem Gesellschafter nahestehenden Person sind jene Anerkennungsvoraussetzungen zu beachten, die der VwGH für Verträge zwischen nahen Angehörigen aufgestellt hat (VwGH 13.3.1998, 93/14/0023). Das den Fremdvergleich erfordernde Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft kann auch über eine dem Gesellschafter nahestehende Person begründet werden. Die dargestellten Grundsätze gelten auch für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von derselben Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 99/13/0072). Das verwandtschaftliche Naheverhältnis

zwischen dem Geschäftsführer *Name*, der auch bei den in Rede stehenden KG's eine zentrale Rolle spielt, und der Alleingesellschafterin *Name 2* ist unbestritten.

Unternehmer ist gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Erforderlich ist eine ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegte Tätigkeit (VwGH 3.5.1968, 1081/66) und ein Auftreten, eine Erkennbarkeit dieser Tätigkeit nach Außen (VwGH 31.5.2000, 94/13/0157) und ein Mindestmaß an Organisation, die das Gebilde befähigt, selbst Leistungen zu erbringen (Ruppe/Achatz, UStG ⁵, § 2 Tz 17 mwN). Die Erteilung einer UID-Nr lässt keinerlei Rückschlüsse auf eine Unternehmereigenschaft zu (z.B. VwGH 3.9.2008, 2006/13/0125). Vorbereitende Handlungen in diesem Sinn wären ausreichend, wenn jeder unbefangene Dritte nach Außen getretene vorbereitende Handlungen als Vorbereitung für die Erzielung von Einnahmen erachten würde (Ruppe/Achatz, UStG 5, § 2 Tz 134 mwN)

§ 11 UStG 1994

„(1) 1. Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

3. Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;*
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;*

- d) den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die Abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
- e) das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
- f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;
- g) das Ausstellungsdatum;
- h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- i) soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

[...]“

Der EuGH führte zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung in der Rs Stadeco im Urteil EuGH vom 18.6.2009, C-566/07, aus:

„26 Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 21 Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist, diese Steuer schuldet. Insbesondere schuldet sie die auf einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer unabhängig davon, ob sie aufgrund eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes verpflichtet ist, diese zu entrichten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Dezember 1989, *Genius*, 342/87, Slg. 1989, 4227, Randnr 19, vom 19. September 2000, *Schmeink & Cofreth und Strobel*, C- 454/98, Slg. 2000, I- 6973, Randnr 53, sowie vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C- 35/05, Slg. 2007, I- 2425, Randnr 23).

28 Mit der Regelung in Art. 21 Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie, wonach die in einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer unabhängig davon geschuldet wird, ob aufgrund eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes die Pflicht besteht, diese zu entrichten, soll der Gefährdung des Steueraufkommens entgegengewirkt werden, die sich aus dem Recht zum Vorsteuerabzug nach Art. 17 der Sechsten Richtlinie ergeben kann (vgl. in diesem Sinne Urteile

Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnrn. 57 und 61, vom 6. November 2003, Karageorgou u. a., C- 78/02 bis C- 80/02, Slg. 2003, I- 13295, Randnrn. 50 und 53, sowie Reemtsma Cigarettenfabriken, Randnr. 23).

29 Selbst wenn dieses Abzugsrecht nur für diejenigen Steuern besteht, die mit einem mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz in Zusammenhang stehen (vgl. Urteil Genius, Randnr. 13), ist die Gefährdung des Steueraufkommens grundsätzlich nicht vollständig beseitigt, solange der Adressat einer Rechnung, in der die Mehrwertsteuer zu Unrecht ausgewiesen ist, diese noch dazu nutzen kann, das Abzugsrecht nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auszuüben (vgl. in diesem Sinne Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnr. 57).

30 Verfügt der Steuerpflichtige gemäß dieser Bestimmung über eine Rechnung nach Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie, kann er bei der Finanzverwaltung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen. Wie die niederländische und die deutsche Regierung ausgeführt haben, ist nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung aufgrund komplexer Umstände und Rechtsbeziehungen nicht rechtzeitig feststellen kann, dass andere Erwägungen einer Ausübung des Abzugsrechts entgegenstehen.“

Nach BFH 17.2.2011 V R 39/09 genügt es daher auch, wenn ein Abrechnungsdokument die elementaren Rechnungsmerkmale formal enthält und den Empfänger des Dokumentes zur Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges verleiten kann. Nach BFH ist auch zu berücksichtigen, dass es sich bei der Umsatzsteuer grundsätzlich um eine Selbstbemessungsabgabe und um ein Massenverfahren handelt, sodass die tatsächlich gegebene Vorsteuerabzugsberechtigung nur in den wenigsten Fällen geprüft wird.

Nach der aktuellen Judikatur können ergänzende Beweismittel zur Rechnung zur Identifizierung des Leistungsgegenstandes (siehe z.B. EuGH Barlis 06 vom 15.9.2016, C-516/14 oder weitere BFH in Tz 68/1 zu § 11 in Ruppe/Achatz) nachträglich vorgelegt werden oder andere Mängel auch mit ex tunc Wirkung berichtigt werden. Der EuGH führte zum Vorsteuerabzug iZm missbräuchlicher Rechtsgestaltung in der Rs Halifax im Urteil EuGH vom 21.2.2003, C-255/02, aus:

„84 Wie der Gerichtshof jedoch bereits entschieden hat, bleibt nur dann, wenn kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt, das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug vorbehaltlich etwaiger Berichtigungen gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie erhalten (vgl. u. a. Urteile vom 8. Juni 2000 in den Rechtssachen C-400/98, Breitsohl, Slg. 2000, I-4321, Randnr. 41, und C-396/98, Schlossstraße, Slg. 2000, I-4279, Randnr. 42).

85 Deshalb ist auf die zweite Frage zu antworten, dass die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.“

§ 12 UStG 1994

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

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

Findet keine Überrechnung gemäß § 215 Abs. 4 BAO in Höhe der gesamten auf die Lieferung oder sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer auf das Abgabenkonto des Leistungserbringers statt, ist bei einem Unternehmer, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) besteuert, zusätzliche Voraussetzung, dass die Zahlung geleistet worden ist. Dies gilt nicht bei Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz oder wenn die Umsätze des Unternehmers nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2 000 000 Euro übersteigen. Bei der Berechnung dieser Grenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz.

Im Beschwerdefall war zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Rechnungen den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entsprechen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine Rechnung ein Abrechnungsdokument über eine Leistung ist und zu einer Vertrags- oder sonstigen Rechtsbeziehung tritt, die sie umsatzsteuerrechtlich zutreffend wiederzugeben hat. Die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 für eine Rechnung erschöpfend aufgezählten Merkmale sind zwingend. Es besteht keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen (*Kolacny/Caganeck*, UStG 1994³, Anm 3 zu § 11).“

Rechtliche Erwägungen

Nicht erbrachte Leistungen wegen fehlender Berechtigung und Ressourcen

Nach dem in freier Beweiswürdigung oben festgestellten Sachverhalt ist mit dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die fakturierten Leistungen mangels eigener erforderlicher Berechtigung und personeller sowie sachlicher Möglichkeiten des Geschäftsführers nicht erbracht wurden. Die beschwerdeführende Partei konnte nicht nachweisen, dass entgegen der Feststellungen der Finanzverwaltung eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit an einer der angegebenen Adressen stattgefunden hat. Unstreitig wurden an den Leistungserbringenden KGs keine Arbeitnehmer beschäftigt. Im Ergebnis gibt es keine Nachweise für eine Erbringung der fakturierten Leistungen, sondern lediglich unzureichende Dokumentationen wie Screenshots. Damit steht aber fest, dass in einem Beleg eine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde, obwohl die im Beleg fakturierte Leistung nicht erbracht wurde. Damit ist der Tatbestand 1 (Leistung nicht ausführt) des § 11 Abs. 14 UStG 1994 erfüllt. In weiterer Folge erfüllt die Scheinrechnung mangels Leistungserbringung die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nicht.

Keine Unternehmerstellung gemäß § 2 UStG 1994 in den Jahren 2014-2016

Im gegenständlichen Fall konnte die beschwerdeführende Partei keine Anhaltspunkte dafür liefern, dass bei den Leistungspartnern A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG in den Jahren 2014 bis 2016 tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit an den angegebenen Adressen stattfand. Es ist daher davon auszugehen, dass mangels nach Außen erkennbaren Tätigkeiten zur nachhaltigen Einnahmenserzielung oder zur Vorbereitung derartiger Tätigkeiten, diese KGs nicht Unternehmer i.S.d. § 2 UStG 1994 sind.

Weder waren die KGs an den angegebenen Adressen tätig noch verfügten sie über Mitarbeiter, Geschäftsräumlichkeiten oder Infrastruktur, die zur Erbringung der fakturierten Leistungen notwendig gewesen wären. Eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen der leistenden Gesellschaften war somit im betreffenden Zeitraum nicht gegeben. Eine Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG 1994 der Leistungspartner konnte daher im strittigen Zeitraum nicht nachgewiesen werden. In Konsequenz dessen kann eine Unternehmereigenschaft nicht angenommen werden, da eine objektive Tätigkeit, die darauf abzielt, Einnahmen zu erzielen, weder feststellbar war noch durch konkrete Nachweise belegt werden konnte. Zusätzlich fehlte es an einem nach außen wahrnehmbaren Auftreten.

Fehlen nachvollziehbarer Vereinbarungen zwischen nahestehenden Geschäftspartnern

Gerade das Fehlen nachvollziehbarer Vereinbarungen zwischen den nahestehenden Leistungspartnern (beschwerdeführende Partei und angeführte KG's) spricht gegen das tatsächliche Vorliegen der Leistungen. Es liegen keine Vereinbarungen vor, die einen eindeutigen und klaren Inhalt aufweisen und unter gleichen Bedingungen zwischen Fremden geschlossen worden wären. Im Geschäftsverkehr zwischen fremden Dritten ist es üblich, dass Leistungen klar und eindeutig vertraglich geregelt und nachweisbar dokumentiert werden. Dies gilt insbesondere für Dienstleistungen, die durch Gesellschaften in einem Unternehmensgeflecht erbracht werden. Das Fehlen fremdüblicher Vereinbarungen und nachvollziehbarer Leistungsnachweise spricht dafür, dass die Rechnungen bloß formalen Charakter haben, um einen Vorsteuerabzug zu erlangen. Diese Umstände sprechen dafür, dass kein tatsächlicher Leistungsaustausch zwischen den beteiligten Gesellschaften stattgefunden hat.

Vorsteuerabzüge aufgrund der Rechnungen, denen keine Leistung zu Grunde liegt, ist unzulässig

Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts geht aus Art 168 lit. a der Richtlinie 2006/112/EG hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von

einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. EuGH 22.10.2015, Rs C-277/14, PPUH Stehcomp, Rn 28).

Rechnungen, die zwar den richtigen Namen, aber nicht die richtige Adresse des leistenden Unternehmers enthalten, reichen zum Vorsteuerabzug nicht aus (vgl. VwGH 26.9.2000, 99/13/0020). Gleiches gilt, wenn unter der angegebenen Adresse nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde (vgl. VwGH 24.4.1996, 94/13/0133; 28.5.1997, 94/13/0230). Ist die Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Person auf, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, steht der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht zu (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0042; 24.4.1996, 94/13/0133).

Daraus folgt: Ist eine Rechnung unter Einbeziehung sämtlicher Indizien so mangelhaft, dass ihr mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit kein Leistungsaustausch zu Grunde liegt, steht der Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. UFS 25.11.2013, RV/0011-S/11; BFG 20.6.2018, RV/7100079/2011).

Demnach ist nach der Rechtsprechung des EuGH nach den allgemeinen Beweisregeln zu beurteilen, ob die in Rede stehenden Leistungen tatsächlich bewirkt und vom Unternehmer auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seine besteuerten Umsätze erbracht wurden (vgl. EuGH 6.12.2012, Rs C-285/11, Bonik EOOD).

Gem. § 12 UStG 1994 steht der Vorsteuerabzug nur für Eingangsleistungen zu, die von Unternehmern für unternehmerische Zwecke erbracht wurden. Des Weiteren ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen, sofern die zugrundeliegende Leistung tatsächlich nicht erbracht wurde. Aus der Tatsache, dass die leistenden Gesellschaften weder über Infrastruktur noch Personal zur Erbringung der fakturierten Leistungen verfügten, resultiert, dass tatsächlich keine Leistungen erbracht wurden. In Konsequenz ist die beschwerdeführende Partei nicht berechtigt, die Vorsteuerabzüge aus den von A KG, B KG, C KG, D KG, E KG und F KG erhaltenen Rechnungen geltend zu machen. In weiterer Folge bleibt der Vorsteuerabzug verwehrt.

In freier Beweiswürdigung der Umstände, dass eine tatsächliche Geschäftstätigkeit selbst im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei den in Leistungsbeziehung zur beschwerdeführenden Partei stehenden Unternehmen:

- A KG
- B KG
- C KG
- D KG
- E KG
- F KG

nicht festgestellt werden konnte, geht das Gericht davon aus, dass die fakturierten Leistungen tatsächlich nicht an die beschwerdeführende Partei erbracht wurden.

Dem Einwand, dass fehlende Mitarbeiter oder die fehlende Einbringung offener Forderungen allein kein Indiz für eine Scheinrechnung sind kann entgegengehalten werden, dass in einer Gesamtschau der Verdachtsmomente auch keine Geschäftsräumlichkeiten, keine EDV-Ausstattung oder andere notwendige Infrastruktur vorhanden war, um die angegebenen Leistungen überhaupt erbringen zu können. Im Kontext mit den fehlenden fremdüblichen Vereinbarungen ist im gegenständlichen Fall daher von Scheinrechnungen auszugehen.

Aus der oben dargestellten Rechtsprechung ergibt sich, dass ein steuerlich anzuerkennender Leistungsaustausch verlangt, dass im Rahmen von Vereinbarungen Leistungen ausgetauscht werden. Bei sich nahestehenden Personen bedarf es wegen des hier fehlenden Interessensgegensatzes Vereinbarungen, die den genannten Kriterien des VwGH entsprechen. Gerade unter Umständen, die an einer tatsächlich erfolgten Leistungserbringung erhebliche Zweifel aufkommen lassen, muss das Vorliegen solcher Vereinbarungen verlangt werden. Andernfalls liegt eben keine Leistung gegen Entgelt vor und der Vorgang unterliegt gem. § 1 UStG 1994 nicht der Umsatzsteuer.

Diese Ausführungen gelten umso mehr, wenn aufgrund des festgestellten Sachverhaltes die Möglichkeit besteht, dass eine Rechnung ohne zugrundliegende Leistung nur ausgestellt wurde, um dem Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Da die beschwerdeführende Partei nichts vorgebracht hat, aus dem sich ergäbe, dass eine Vereinbarung über die Leistung und Gegenleistung in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise nach Außen zum Ausdruck gekommen ist, erfüllen die angeblich geschlossenen Vereinbarungen keinesfalls die Anerkennungskriterien des VwGH.

Die Rechnungen weisen unterschiedliche Mängel auf. Es fehlen unter anderem Angaben zum Leistungsdatum und -zeitraum, die Bezeichnung und der Umfang der erbrachten Leistungen, sowie Anschrift des Leistenden. Diese fehlenden Angaben verhindern eine Überprüfung der Leistungserbringung und entsprechen weder den gesetzlichen Anforderungen des § 11 UStG 1994 noch erfüllen sie die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug.

Wie der VwGH wiederholt ausgesprochen hat, ist die Angabe einer falschen Adresse grundsätzlich kein "kleiner", den Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler (vgl. VwGH vom 1.6.2006, ZI 2004/15/0069, VwSlg 8140/F, mwN). Die Adresse *Straße2* kann für die A KG, B KG, D KG, E KG und F KG mangels Geschäftsräumlichkeiten, Firmenschilder oder Postkasten nicht als Anschrift eines leistenden Unternehmens i.S.d. § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 angesehen werden. Gleiches gilt für die Adresse *Straße3* der C KG, welche die Anschrift der steuerlichen Vertretung darstellt. Selbst wenn die Post entgegengenommen und an die *Straße5* weitergeleitet wurde sowie Pakete vom Geschäftsführer persönlich abgeholt wurden, ist die Anführung einer bloßen Zustelladresse, an der keine tatsächliche

Geschäftstätigkeit entfaltet wird unzureichend für einen Vorsteuerabzug, da diese Adresse keine Anschrift i.S.d. § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 darstellt (vgl. VwGH 24.2.2010, 2005/13/0006).

Wurde nach den Feststellungen der Betriebsprüfung an den o.a. Adressen nie ein Betriebssitz errichtet kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass in diesen Räumlichkeiten die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen getroffen und dies die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers begründen konnte.

Im gegenständlichen Fall kommt es nicht nur zum Zusammenspiel zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger. Mangels beschäftigter Mitarbeiter war der Geschäftsführer *Name* die einzige Person die befugt war, für die beschwerdeführende Partei und auch für die KGs zu handeln. Der Aussteller der der Rechnung kann daher nur der Geschäftsführer *Name* als alleiniger Machthaber gewesen sein.

Der Vorsteuerabzug war aufgrund der angeführten Rechtslage zu versagen, sodass die beschwerdeführende Partei keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide aufzeigen konnte.

Zur Körperschaftsteuer

Der Körperschaftsteuer ist gemäß § 7 Abs. 1 KStG das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist gem. § 7 Abs. 2 KStG der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und diesem Bundesgesetz.

Für die Ermittlung des Einkommens ist es gemäß § 8 Abs. 2 KStG ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttung verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

§ 7 Abs. 2 KStG enthält einen generellen Verweis auf das EStG 1988 und übernimmt grundsätzlich sämtliche Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988, wobei allerdings nach § 7 Abs. 3 KStG im Falle einer GmbH alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind und der Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln ist. Im Rahmen der

Gewinnermittlung sind nach § 2 Abs. 4 EStG 1988 die Vorschriften der §§ 4 bis 14 EStG 1988 zu beachten.

Gemäß § 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Auf Verlangen der Abgabenbehörden haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 BAO gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) gemäß § 138 Abs. 1 BAO zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Der Steuerpflichtige muss also die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen, oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen. Ob einem Abgabepflichtigen der Nachweis oder die Glaubhaftmachung, dass ein mit erzielten Einkünften in einem Veranlassungszusammenhang gebrachter Aufwand tatsächlich entstanden ist oder nicht, gelungen ist, stellt eine Frage dar, deren Beantwortung den Abgabenbehörden auf der Sachverhaltsebene durch ihre Pflicht zur freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO aufgetragen ist (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, TZ 13 zu § 4 Abs. 4 allgemein, VwGH vom 30.4.2003, 98/13/0119).

Für einen vorgetäuschten Leistungsaustausch, über den Scheinrechnungen gelegt wurden und der tatsächlich nicht stattgefunden hat, steht ein Betriebsausgabenabzug nicht zu (vgl. VwGH 28.10.2004, 2002/15/0037; VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0002; siehe weiters *Zorn in Doralt et al.*, EStG²¹ § 4 Tz 231).

Bei den im Sachverhalt unter „1. Feststellungen der belangten Behörde zur Fakturierung durch den alleinigen Machthaber“ in der Tabelle 1 angeführten und als Scheinrechnungen qualifizierten Rechnungen ist die beschwerdeführende Partei von Betriebsausgaben ausgegangen und wurden diese auch geltend gemacht. Aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes ist ein Nachweis oder eine Glaubhaftmachung gemäß den obigen Ausführungen nicht gelungen, sodass eine Abzugsfähigkeit nicht gegeben ist und der Gewinn entsprechend zu erhöhen ist (Tabelle 2).

Im Ergebnis sind die Betriebsausgaben in diesem Zusammenhang nicht anzuerkennen und erhöht sich der Bilanzgewinn der beschwerdeführenden Partei. Eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide wurde somit nicht aufgezeigt.

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.

Die Entscheidung orientiert sich an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war.

Linz, am 31. Jänner 2025