

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 23.05.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA jeweils vom 26.4.2013 über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 02/2012, für 03/2012 sowie für 08/2012, die gemäß § 253 BAO als gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 14.3.2018 betreffend Umsatzsteuer 2012 gerichtet gilt, zu Recht:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrenslauf:

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) erfolgte Außenprüfung iSd. §§ 147 ff BAO durch die belangte Behörde betreffend den Zeitraum 1/2012 bis 8/2012. Gegenstand dieser Prüfung war nach dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24.4.2013 eine Eingangsrechnung der X-GmbH, Adresse1 über 78.500 Euro zzgl. 20% USt für *"Aufbau von Gemeindepools in Bundesland für eine gemeinsame Beratung und Betreuung der Gemeinden. Erarbeitung der Finanzstatistik der Gemeinden und deren Richtlinien"*. Nach Ansicht der belangten Behörde war ein Nachweis, dass die X-GmbH die in der Rechnung genannte Leistung auch tatsächlich erbracht hat, nicht erfolgt.

Prüfungsgegenstand waren zudem zwei Eingangsrechnungen von Herrn VN1 NN1, Adresse2 mit einer ausgewiesenen Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 6.145,20 Euro. Auch hier ging die belangte Behörde davon aus, dass die Leistungen *"Vermittlungen von Neukunden"* tatsächlich nicht erbracht worden seien.

Mit drei Bescheiden zur Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 2/2012, 3/2012 und 8/2012, jeweils vom 26.4.2013 erkannte die belangte Behörde die genannten

Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der X-GmbH (15.700 Euro) und des VN1 NN1 (insgesamt 6.145,20 Euro) nicht an.

Gegen diese Bescheide brachte die Bf. mit Schreiben vom 23.5.2013 Berufung, im Wesentlichen mit der Begründung ein, dass es sich bei den abgerechneten Vorgängen um tatsächlich erbrachte Vermittlungsleistungen handle.

Am 6.12.2013 erließ die belangte Behörde abweisende Berufungsvorentscheidungen. Die belangte Behörde begründete diese damit, sie sei im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu der Ansicht gelangt, dass im strittigen Zeitraum Jänner bis August 2012 keine Vermittlungsleistungen durch die X-GmbH bzw. Herrn VN1 NN1 erbracht worden seien.

Mit Schriftsatz vom 11.12.2013 brachte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Inhaltlich wurde auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen.

Am 14.3.2018 erließ das Finanzamt in Folge einer weiteren abgabenrechtlichen Außenprüfung gemäß §§ 147 ff BAO, die hinsichtlich der strittigen Vorsteuern keine neuen Feststellungen hervorgebracht hat, den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012. Es wurden die in den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden strittigen Vorsteuern unverändert nicht anerkannt.

Im nunmehr gemäß § 253 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 gerichteten Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht hat die Bf. umfangreiche Unterlagen (E-Mail-Verkehr) zum Nachweis des Vorliegens tatsächlich erbrachter Leistungen durch die X-GmbH und Herrn VN1 NN1 sowie eine zusammenfassende Stellungnahme (E-Mail des Herrn NN2 vom 25.5.2018) vorgelegt. Nach Aufforderung durch das Verwaltungsgericht nahm die belangte Behörde zu den wesentlichen Teilen dieser eingebrachten Unterlagen mit E-Mail vom 25.6.2018 Stellung.

Mit Eingabe ihres steuerlichen Vertreters vom 4.7.2018 hat die Bf. ihren in der Berufung gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

##### **Verfahrensrechtlich ist zu beachten:**

Es wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 anhängigen offenen Berufungen (beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Der Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 14.3.2018 ist an die Stelle der ursprünglich angefochtenen Umsatzsteuerfeststellungsbescheide 2/2012, 3/2012 und 8/2012,

jeweils vom 26.4.2013 getreten. Gemäß § 253 BAO war das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht daher über den Jahresbescheid zu führen (vgl. VwGH 4.6.2014, 2004/13/0124).

Angesichts der Zurücknahme des diesbezüglichen Antrags (vgl. z.B. VwGH 29.7.2010, 2006/15/0215) ergeht die verwaltungsgerichtliche Entscheidung ohne Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

**Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:**

Gesellschaftszweck der Bf. ist der Erwerb, Besitz und die Veräußerung der Geschäftsanteile an ihren Beteiligungen. Außerdem ist die Bf. nach dem Gesellschaftsvertrag zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig bzw. förderlich erscheinen, wie insbesondere zum Erwerb bzw. zur Pacht sowie der Beteiligung an anderen Gesellschaften sowie zur Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmen und Gesellschaften.

Ursprünglich war die Bf. eine reine Holdinggesellschaft, welche sich auf das Erwerben und das Halten von Geschäftsanteilen beschränkte. Später wurde der Bf. die Gewerbeberechtigung "Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation gemäß § 94 Z 74 GewO 1994 erteilt.

Die Bf. begann danach zusätzlich mit der Tätigkeit als Unternehmensberatung. Der Kundenkreis iZm. der Beratung sind Gemeinden in Bundesland. Im Streitzeitraum wurde gerade begonnen die Strukturen für diese Art der Tätigkeit aufzubauen. Durch die neu hinzugekommene Tätigkeit handelt es sich bei der Bf. nicht mehr um eine reine Holdinggesellschaft, die sich auf den Erwerb von Beteiligungen beschränkt und dabei lediglich Rechte wahrnimmt, die sich aus der Stellung der Gesellschafterin ergeben.

Die Bf. bezog iZm. dieser Unternehmensberatung von der X-GmbH und von Herrn VN1 NN1 Leistungen, die insbesondere in der Zugänglichmachung (Kontaktvermittlung) von potentiellen Kunden (Gemeinden bzw. deren Entscheidungsträger) sowie der Empfehlung der Leistungen der Bf. bestand. Teilweise wurden auch Termine koordiniert. Bei den Terminen selbst waren die Herren NN1 und NN3 (GF der X-GmbH) selten anwesend, da die Inhalte der Gespräche der Vertraulichkeit unterlagen und die beiden Herren bei den Terminen selbst auch nicht viel beitragen konnten.

Die Anwesenheit der beiden Personen, die in keiner Nahebeziehung zur Bf. stehen, bei den jeweiligen Terminen war nicht Gegenstand der bloß mündlich geschlossenen Vereinbarungen mit der Bf.

Die Umsätze und damit das abzurechnende Honorar wurden den Leistungserbringern von der Bf. nur dann zugewiesen, wenn der Erstkontakt zum jeweiligen Kunden (Termin, Terminkoordination oder Weiterleitung der Kontaktdaten mit dem Ersuchen um Kontaktaufnahme) durch eine der beiden Personen zustande gekommen ist.

Die fraglichen Eingangsrechnungen enthalten Angaben zu Zeitraum sowie Art und Umfang der erbrachten Leistung, wobei die Rechnungen des VN1 NN1 (Nr. 3/2012 vom 2.2.2012 und Nr. 6/2012 vom 5.3.2012) mit jeweils einem Dokument vom 10.3.2013 berichtigt worden sind (hinsichtlich Leistungsinhalt und Leistungszeitraum).

### **Beweiswürdigung:**

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus den Berichten den abgabenbehördlichen Außenprüfungen (24.4.2013 und 21.3.2018), den Aussagen der Bf. im Berufungsschriftsatz, der Niederschrift über die Befragung des VN1 NN1 vom 27.5.2013, den beim Verwaltungsgericht eingebrachten dokumentierten Schriftverkehr (E-Mails) zwischen der Bf. und den Herren NN3 bzw. NN1, der zusammenfassenden Stellungnahme (E-Mail des Herrn NN2 vom 25.5.2018) sowie den Bankbelegen über die Zahlung der streitgegenständlichen Rechnungen. Der genannte Schriftverkehr stammt teilweise aus dem Jahr 2013, lässt aber mangels gegenteiliger Anhaltspunkte auch Rückschlüsse auf das Streitjahr 2012 zu. Inhaltlich deckt sich dies auch mit den Aussagen des VN1 NN1 in der Niederschrift vom 27.5.2013.

Die vom Verwaltungsgericht getroffenen Sachverhaltsfeststellungen werden insbesondere auch durch folgende Teile des oben genannten E-Mail-Verkehrs gestützt:

- 2013-05-10 Telefonat mit Bgm. XY (E-Mail-Konvolut, betrifft NN1)
- Schriftverkehr Ort1 (betrifft X-GmbH)
- Schriftverkehr Ort2 (betrifft NN1)
- Mailverkehr Ort3 (betrifft X-GmbH)

Dem Finanzamt ist zwar zuzustimmen, wenn es meint, es erscheine *„als sehr unüblich und fern jeglicher Unternehmenspraxis, dass Vermittlungsleistungen im Nachhinein für einen Leistungszeitraum von 6 Monaten abgerechnet und bezahlt werden“* (zur X-GmbH). Auch, dass sowohl mit der X-GmbH als auch mit Herrn VN1 NN1 nur mündliche Vereinbarungen getroffen worden sind, entspricht nicht der gewöhnlichen Geschäftspraxis.

Allein die Tatsache, dass eine ungewöhnliche Geschäftsgebarung an den Tag gelegt wird, kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichts jedoch nicht dazu führen, dass zwingend vom Nichtvorliegen unternehmerisch bzw. betrieblich veranlasster Vorgänge iZm mit diesen Geschäftshandlungen auszugehen wäre. Im Abgabenverfahren genügt es, als Ergebnis der freien Beweiswürdigung von mehreren Möglichkeiten, wenn keine von ihnen die Gewissheit für sich hat, jene als erwiesen anzunehmen, der die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukommt, auch wenn sie nicht unzweifelhaft erwiesen ist (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 167 [Stand 15.4.2018], Anm. 10).

Der vom Finanzamt angenommene Sachverhalt, wonach einander fremde Personen im Geschäftsleben Geldbeträge ohne adäquate Gegenleistung unter Vortäuschung einer Leistungsbeziehung überlassen (absolutes Scheingeschäft), entspricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts noch weniger der gewöhnlichen Unternehmenspraxis, als der Abschluss bloß mündlicher Verträge mit nachträglicher Leistungsabrechnung. Hinweise darauf, dass andere Umstände, wie etwa relative Schein- bzw. Umgehungsgeschäfte

vorlägen, sind im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht hervorgetreten. Zudem hat sich im Ermittlungsverfahren keine besondere Nahebeziehung der Bf. zu den angesprochenen Leistungserbringern ergeben.

Die von der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 25.6.2018 vorgebrachten Bedenken gegen das Vorliegen tatsächlich erbrachter Leistungen bestehen im Wesentlichen darin, dass große Teile des vorgelegten E-Mail Verkehrs aus dem Jahr 2013 stammen und daher in keinem Zusammenhang mit dem Streitzeitraum stünden. Dieses Vorbringen steht der oben dargelegten Würdigung durch das Verwaltungsgericht nicht entgegen, zumal die belangte Behörde nicht dargelegt hat, welchem anderen, als dem von der Bf. behaupteten Zweck, die durch Bankbelege nachgewiesenen streitgegenständlichen Zahlungen gedient haben sollen.

Aus der von der belangten Behörde mehrmals aufgeworfenen Frage, ob die Herren NN1 und NN3 in ihrer Eigenschaft als Gemeindevertreter bzw. Parteikollegen oder als Mittelsmänner der Bf. bei Besprechungen aufgetreten sind, lässt sich nach Ansicht des Verwaltungsgerichts für die Streitfrage nichts gewinnen, da der eine Umstand den anderen nicht ausschließt. Zudem ist davon auszugehen, dass die beiden Personen gerade wegen ihrer Kontakte bzw. Positionen für die Bf. interessante Mittelsmänner dargestellt haben.

Auch dass, wie die belangte Behörde auf Seite 4 ihrer Stellungnahme vom 25.6.2018 ausführt, die von der Bf. verrechneten Kosten pro Gemeinde sinken, je mehr Gemeinden sich im Beratungspool der Bf. befinden und daher Herr NN1 aufgrund seiner Funktion als Gemeindeorgan ein wirtschaftliches Eigeninteresse daran hatte, die Dienste der Bf. zu bewerben, schließt nicht aus, sondern legt nach Ansicht des Verwaltungsgerichts sogar nahe, dass Herr NN1 diesfalls die Möglichkeit für eine solche Weiterempfehlung Provisionen erhalten zu können, in Anspruch nimmt. Hätte Herr NN1 solche Vermittlungsleistungen ohne eigenes Entgelt ohnehin erbracht, wäre wiederum nicht erklärbar, welchem Zweck die Zahlungen der Bf. gedient haben sollten.

Dass die Herren NN1 und NN3 (X-GmbH) bei den Gesprächen zwischen der Bf. und den Entscheidungsträgern der potentiellen Kunden idR nicht anwesend waren und in den entsprechenden Gesprächsprotokollen nicht erwähnt werden, erscheint dem Verwaltungsgericht angesichts der erbrachten Leistungen und dem glaubwürdigen Vorbringen der Bf., dass eine solche Anwesenheit nicht erforderlich war, nachvollziehbar und kann nicht als Nachweis dafür angesehen werden, dass die abgerechneten Leistungen tatsächlich nicht getätigt worden sind.

Eine Tatsache kann in freier Beweiswürdigung bereits als erwiesen angenommen werden, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 14.11.1990, 86/13/0059). In freier Beweiswürdigung geht das Verwaltungsgericht unter Bezugnahme auf die oben dargestellte Beweislage von der wahrscheinlicheren Sachverhaltsannahme – nämlich, dass die fraglichen Leistungen erbracht worden sind – aus.

Schließlich ist dem Bundesfinanzgericht nach Abschluss der Beweismittelerhebung kein Umstand bekannt, der darauf schließen ließe, dass die Umsatzsteuer bei einem oder beiden Leistungserbringern (letztlich) nicht abgeführt worden wäre, oder dass in sonstiger Weise iZm den fraglichen Vorgängen (in der Leistungskette) Umsatzsteuer verkürzt worden wäre. Noch weniger, dass die Bf. – läge ein solcher Umsatzsteuerbetrug tatsächlich vor – von diesem wusste oder hätte wissen müssen.

### **Rechtliche Erwägungen:**

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

Durch die hinzugekommene Tätigkeit der Unternehmensberatung handelt es sich bei der Bf. nicht um eine reine Holdinggesellschaft, die sich auf den Erwerb von Beteiligungen beschränkt und dabei lediglich Rechte wahrnimmt, die sich aus der Stellung der Gesellschafterin ergeben, sondern liegt eine gemischte Holding vor, die mit der Unternehmensberatung eine unternehmerische Tätigkeit iSd. UStG 1994 ausübt.

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat die Bf. die strittigen Leistungen tatsächlich für ihr Unternehmen bezogen und darüber jeweils eine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung erhalten.

Dass die Eingangsrechnungen des VN1 NN1 erst nachträglich berichtigt wurden, ist unschädlich für den Vorsteuerabzug im Jahr 2012, weil von einer Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auszugehen ist (vgl. VwGH 1.6.2017, 2015/15/0039). Sowohl Art und Umfang der sonstigen Leistung (Neukundenvermittlung) als auch deren Erbringungszeitraum sind so ausreichend angegeben, dass die Anforderungen des § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 UStG 1994 erfüllt sind.

Das gleiche gilt für den Inhalt der Rechnung der X-GmbH.

§ 12 Abs. 1 Z 1 und § 12 Abs. 3 bis 6 UStG 1994 beruhen unionsrechtlich auf Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Danach ist der Steuerpflichtige, der "Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet", zum Vorsteuerabzug berechtigt (VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0001). Ein solcher Zusammenhang ist nach dem Sachverhalt gegeben, zumal die Bf. die Leistungen bezogen hat, um ihre eigenen steuerpflichtigen Leistungen möglichst erfolgreich anzubieten.

Da allen Anforderungen des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 entsprochen wurde, war der Vorsteuerabzug zu gewähren und spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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.

Im vorliegenden Fall stützt sich das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes auf die in dieser Entscheidung zitierte Rechtsprechung. Es wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist somit nicht zulässig.

Wien, am 12. Juli 2018