



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., L.gxx, vertreten durch WTG Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1030 Wien, Am Modenapark 10, vom 12. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20, vertreten durch Hofrätin Dr. Edith Satovitsch, vom 19. Juli 2005 und vom 22. Juli 2005, betreffend die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide und der Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 und 2002, nach der am 2. September 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Aufhebungsbescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Aufhebungsbescheide betreffend die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 und 2002 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war in den Jahren 2001 und 2002 eine im Firmenbuch eingetragene Kommanditerwerbsgesellschaft. Unbeschränkt haftender Gesellschafter der Bw. ist seit dem 8. April 1991 Herr J.P., Frau L.O. ist Kommanditistin. Nach einer Behördenanfrage aus dem zentralen Melderegister hat J.P. seinen Namen auf U.I.M. geändert. Aus Vereinfachungsgründen wird Herr H. in der Folge als Herr P. bezeichnet.

Nach dem Gesellschaftsvertrag sei Betriebsgegenstand der Bw

1. der An- und Verkauf sowie die Verwertung und Verwaltung von Liegenschaften;
2. das Verlagswesen;
3. das Büroservice und die Unternehmensberatung und
4. der Handel mit Waren aller Art gewesen.

Laut Gesellschaftsvertrag sei Herr P. am Gewinn im Ausmaß von 99,5% und Frau L.O. von 0,5% beteiligt gewesen.

Die Betriebsprüfung hielt fest, dass Herr P. im Streitzeitraum auch ein als Handelsagentur und Dienstleistungsunternehmen bezeichnetes Einzelunternehmen, „V.V.P.“ betrieb, das ebenfalls Beratungsdienstleistungen erbracht habe.

Am 17. Dezember 2004 teilte die steuerliche Vertretung namens der Bw. dem Finanzamt die gänzliche Einstellung ihrer betrieblichen Tätigkeit im Jahre 2003 mit.

Am 20. Dezember 2004 gab die Bw. Umsatzsteuererklärungen und Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für die Jahre 2001 und 2002 ab und erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 320,85 € (2001) und 4.048,36 € (2002) sowie Erlöse in Höhe von 1.235,00 € (2001) und von 11.130,00 € (2002).

Das Finanzamt erließ am 11. Jänner 2005 erklärungsgemäß die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sowie die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002.

Aus dem Akteninhalt geht hervor, dass am 7. August 2002 am Firmensitz der Bw. Hausdurchsuchungen stattfanden. Im Zuge dieser Überprüfungen kam hervor, dass Dr. J., ein Notar, der Bw. im Jahre 2002 Honorare in Höhe von insgesamt 12.213,68 € fakturiert habe. Dr. J. hätte an die Bw. Leistungen für die Errichtung von Gesellschaftsverträgen und Eintragungen in das Firmenbuch anlässlich einer Vielzahl von Unternehmensgründungen erbracht, die die Bw. jedoch nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung nicht an die neu gegründeten Unternehmen weiterfakturiert habe.

Festgestellt wurde darüber hinaus, dass Dr. J. im Jahre 2001 Dienstleistungen im Zusammenhang mit Firmengründungen im Ausmaß von 347.990,00 ATS brutto an das

Einzelunternehmen des Herrn P. verrechnet habe. Herr P. hatte in der Folge die besagten Beratungs- und Bürodienstleistungen im Gesamtausmaß von 1,487.880,00 ATS an die jeweiligen Unternehmen weiterverrechnet. In den Fakturen war als Rechnungsaussteller das Einzelunternehmen des Herrn P. genannt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hob als Folge dieser Ermittlungsergebnisse am 19. und am 22. Juli 2005 die oben genannten Bescheide betreffend die Umsatzsteuer und die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte auf und verwies im Begründungsteil der Aufhebungsbescheide auf den Betriebsprüfungsbericht vom 22. Oktober 2003 hinsichtlich des Einzelunternehmens des Herrn P. Die Betriebsprüfung habe dem Einzelunternehmen des Herrn P. für das Jahr 2002 insgesamt Umsätze aus Firmengründungen in Höhe von 55.000,00 € sowie Bürodienstleistungen im Ausmaß von 140.833,33 € hinzugeschätzt.

Die Aufhebungsbescheide betreffend die Feststellungsbescheide 2001 und 2002 enthalten keinen Hinweis auf die Rechtsfolge im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO. Die Gesellschafter der Bw. sind ebenso nicht genannt worden.

Das Finanzamt berücksichtigte überdies den im Jahre 2002 fakturierten Honoraraufwand des Dr. J. beim Einzelunternehmen und anerkannte die diesbezüglich verrechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer.

Der Prüfer führte im Prüfungsbericht des Einzelunternehmens P. aus, dass schon eine Baustellenkontrolle in der Gemeinde G. ergeben habe, dass P. beispielsweise keine Erlöse aus Maurertätigkeiten erklärt hätte, obgleich ein Herr B. B im Jahre 2001 beim Einzelunternehmen P. als Maurer tätig gewesen wäre.

So habe die Betriebsprüfung in Bezug auf die oben dargelegten Firmengründungen aus dem Jahre 2001 lediglich Rechnungen des Einzelunternehmens und keine Rechnungen der Bw. vorgefunden. Sämtliche Hausdurchsuchungen hätten keinerlei Hinweise ergeben, dass die Bw. Leistungen im Zusammenhang mit Firmengründungen und Bürodienstleistungen in ihrem Namen fakturiert und dafür Erlöse vereinnahmt hätte (Stellungnahme des Prüfers vom 7.2.2006). Der Prüfer vertrat demzufolge die Ansicht, dass die Bw. nie tätig geworden sei.

In der Berufung gegen die streitgegenständlichen Aufhebungsbescheide vertrat die steuerliche Vertretung der Bw. die Ansicht, dass diese als Steuersubjekt im Rahmen der Betriebsprüfung des Einzelunternehmens gar nicht Gegenstand gewesen wäre. Aus den für die Streitjahre vorgelegten Einnahmen- und Ausgaben Rechnungen sei ersichtlich gewesen, dass die Bw. Einnahmen und Ausgaben erklärt habe. Es liege demnach kein für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO erforderlicher Rechtsirrtum oder materiellrechtlicher Fehler vor. Die Bw. sei im Firmenbuch eingetragen gewesen. Allein dieser Publizitätsakt würde dafür sprechen, dass die Gesellschaft nach außen in Erscheinung getreten wäre. Es sei nach der

EuGH Rechtsrechnung a priori bei einer protokollierten Gesellschaft von einem Steuersubjekt auszugehen. Gleiches gelte auch im nationalen Recht, es sei denn es liege ein Missbrauch vor, oder es wäre von Scheingeschäften auszugehen gewesen. Im konkreten Verfahren würden jedoch solche Behauptungen fehlen. Die Bw. habe am Wirtschaftsleben aktiv teilgenommen, Honorarnoten für von ihr geleistete Tätigkeiten gelegt und Eingangsrechnungen auf den Firmenwortlaut erhalten. Herr P. hätte ein zweites wirtschaftliches Standbein aufbauen wollen und habe hierfür nicht als nicht protokollierter Einzelunternehmer, sondern als protokollierte Gesellschaft auftreten wollen.

Der Stellungnahme des Betriebsprüfers ist zu entnehmen, dass die PAST am 7. August 2002 bei Herrn P. an der damaligen Wohnadresse in A., H.G.gassexy, eine Hausdurchsuchung durchgeführt habe. Überdies hätten an den Adressen A., H.R.gasse, M., B.gasse und W, T.gasse, Hausdurchsuchungen stattgefunden. Dabei seien lediglich Rechnungen des Herrn P. und der C.C. J.P. aufgefunden worden.

Diese Ermittlungsergebnisse seien in der erwähnten Schlussbesprechung am 16. Oktober 2003 Gegenstand gewesen. Weder an der Adresse „T.gasse “ noch beim Notar Dr. J. habe es Hinweise auf eine reale Geschäftstätigkeit der Bw. gegeben. Aus diesem Grund seien die Erlöse aus den Firmengründungen und Mantelverkäufen dem Einzelunternehmen zugerechnet worden.

In einem fernmündlichen Gespräch mit dem Steuerberater Dr. Z. habe der Prüfer erfahren, dass P. die Kanzlei für Versäumnisse bei der Erhebung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide an das Einzelunternehmen verantwortlich gemacht habe. Die Veranlagung der Bw. würde demnach zu Tangenten und zu geänderten Einkommensteuerbescheiden führen und in weiterer Folge eine neuerliche Berufungsmöglichkeit eröffnen.

Der Prüfer wies in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass die Bw. erst ein Jahr nach der Schlussbesprechung am 16. Oktober 2003 steuerlich erfasst worden sei und überdies die erklärten Einnahmen nicht den Tatsachen entsprechen könnten, zumal die steuerliche Vertretung der Bw. vorbrachte, dass alle Unterlagen beschlagnahmt worden wären. Nun wären Unterlagen der Bw. aufgetaucht, die an keinem Ort der Hausdurchsuchung gefunden worden wären. Es sei zu bezweifeln, ob diese Unterlagen aussagekräftig seien.

Das Finanzamt verwies in ihren Berufungsvorentscheidungen v. 22.3.2006 auf die im Jahre 2002 durchgeführten Hausdurchsuchungen, bei der Rechnungen der „C.C. J.P.“ beschlagnahmt worden wären. Die Zurechnung der Umsätze an das Einzelunternehmen sei Gegenstand der Schlussbesprechung am 16. Oktober 2003 gewesen. Das Finanzamt vertrat überdies die Ansicht, dass die am 17. Dezember 2004 erfolgte Mitteilung der Geschäftstätigkeit der Bw. und die Abgabe der Steuererklärung für die Streitjahre lediglich die

Durchbrechung der Rechtskraft des an Herrn P. ergangenen Einkommensteuerbescheides bezweckt hätten. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Bw. keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltet habe und die Angaben in den Steuererklärungen unrichtig gewesen seien.

Die steuerliche Vertretung der Bw. führte am 7. Jänner 2008 zur Stellungnahme des Prüfers Folgendes aus:

Der Hinweis des Prüfers, dass „Erhebungen beim bei den Gründungen involvierten Notar Dr. J.“ keinen Hinweis auf eine reale Geschäftstätigkeit der Bw. aufzeigten, wäre noch zu erläutern gewesen. Um entsprechende Information und Herausgabe der Hinweise werde ersucht. Die Bw. sei im Geschäftsleben als eigenständiges protokolliertes Unternehmen aufgetreten und habe Rechnungen erhalten und ausgestellt.

Richtig sei es gewesen, dass Herr P. seine steuerliche Vertretung für die Versäumnisse verantwortlich gemacht habe. Eine Fristverlängerung für die Einbringung der Berufung wurde erstmals gestellt, weil maßgebliche Unterlagen beschlagnahmt worden wären und Herr P. keinen Zugriff auf diese Unterlagen gehabt hätte. Eine nochmalige Verlängerung der Berufungsfrist sei sodann von der Steuerberatungskanzlei versäumt worden.

Im fernmündlichen Gespräch mit der steuerlichen Vertretung hätte der Betriebsprüfer selbst angemerkt, dass es irgendwo noch Unterlagen geben müsste und wäre daher auf die vom Prüfer geäußerten Zweifel, ob diese Unterlagen aussagekräftig wären, nicht mehr einzugehen. Der Prüfer habe am 21. November 2005 die „Rute ins Fenster“ gestellt und gemeint, dass er sich grundsätzlich nicht gegen eine Wiederaufnahme wehre, aber der Steuerpflichtige damit rechnen müsse, dass dann alles aufs Neue genau überprüft werde und möglicherweise eine höhere Abgabenlast hervorkommen würde.

Ergänzend hielt die steuerliche Vertretung fest, dass die Bw. am 17. Mai 1991 gegründet und als P. Kantinenbetrieb OEG aufgetreten wäre. Bis zur Umfirmierung in eine KEG im Jahre 2001 wäre die OEG nie geschäftlich tätig geworden und habe auch nie eine Gewerbe genehmigung gehabt. Es habe sich um eine ruhende Gesellschaft gehandelt. Im Jahre 2001 sei der Firmenwortlaut und die Gesellschaftsform von OEG auf KEG geändert worden. A G sei im Jahre 2001 als Partner in die KEG aufgenommen worden, er sei kurzfristig wieder ausgeschieden. Im Jahre 2001 sei die Gesellschaft aktiv geworden, am 7. März 2002 habe die Gesellschaft vom Magistrat für den 2. Bezirk die Gewerbeberechtigung als Unternehmensberater für den Standort W , T.gasse, erhalten. Bereits im Jahre 2001 hätte die Gesellschaft Dienstleistungen erbracht und auch umgesetzt. Leistungen seien vom Notar Dr. J. zugekauft und auch an Kunden fakturiert worden.

Am 7. August 2002 wäre beim Einzelunternehmen eine Hausdurchsuchung erfolgt und eine Untersuchungsaktion gegen einige Unternehmensberater, wie zB. U. GmbH, Herrn St., K. und

D. in die Wege geleitet worden. Herr St. wäre im Rahmen der Baufirmengründungen eine führende Figur gewesen. Herr P. wäre durch die Vermittlung von gewerberechtlichen Geschäftsführern durch U. GmbH mit St. in geschäftlicher Verbindung gewesen, sodass vom Gericht und der Finanzverwaltung die Verbindung von der U. GmbH zu P. hergestellt und eine Hausdurchsuchung angeordnet worden wäre.

Die Steuererklärungen und die Datensätze der Bw. seien dem Finanzamt fristgerecht zugekommen.

Dass keine Buchhaltungsunterlagen der Bw. bei den Hausdurchsuchungen gefunden worden wären könne nicht Herrn P. angelastet werden, zumal die Bw. erst mit dem Geschäftsbetrieb begonnen habe und es daher wenige Belege gegeben hätte. Es gebe eine Mappe mit Unterlagen, die bei der Hausdurchsuchung nicht beschlagnahmt worden sei.

Die Ausführungen, wonach es bei Dr. J. keinerlei Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit der Bw. gegeben hätte, seien schlichtweg unrichtig. In der Buchhaltung des Notars müssten in den Jahren 2001 und 2002 Ausgangsfakturen an die Bw. verbucht worden sein. Durch die Tatsache, dass die Bw. beim Notar als Mandant aufgetreten sei und Dienstleistungen verlangt und erhalten habe, sei bereits eine Geschäftstätigkeit nach außen hin nachweisbar gewesen. Bei der Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes Mödling sei vieles ohne nähere Erläuterung geblieben.

Die Bw. sei als eigenständige Rechtspersönlichkeit gegenüber Kunden und Lieferanten aufgetreten und habe auch eigenständige Vorleistungen von Lieferanten in Anspruch genommen und Dienstleistungen fakturiert.

Es sei daher die Bw. als steuerlich relevantes Rechtssubjekt und als Unternehmerin anzuerkennen gewesen. Die Betriebsprüfung übersehe, dass die der Bw. entstandenen Aufwendungen beim Einzelunternehmen gar nicht berücksichtigt worden wären, weil sie dem Prüfer laut seinen eigenen Angaben nicht bekannt gewesen wären.

In einem weiteren Schriftsatz brachte die steuerliche Vertretung am 28. August 2009 wie folgt vor:

„Es ist amtsbekannt, dass gegen Herrn P. Hausdurchsuchungen erfolgten, die an vier Standorten (Privatwohnung, Büro 1 und an einem anderen Standort Büro 2 sowie Privatwohnung der Mutter) stattgefunden haben. Trotz zahlreicher Versuche, alle Unterlagen retourniert zu erhalten, hat Herr P. bis zum heutigen Tag lediglich teilweise die in seiner Privatwohnung und teilweise die aus einem Büro beschlagnahmten Unterlagen erst vor ca. 5 Monaten (sehr unvollständig) zurückerhalten. Die im anderen Büro und bei seiner Mutter aufbewahrten Unterlagen sind offensichtlich verschollen. Weder bei den zuständigen Finanzverwaltungsbehörden noch beim zuständigen Gericht sind diese Belege und Unterlagen auffindbar! Insbesondere betrifft dies Urkunden, Belege und Unterlagen bis zum Tag der Hausdurchsuchung am 07.08.2002.

b) Auftreten nach außen

Bereits in der Vorkorrespondenz wurde darauf hingewiesen, dass die OEG im Jahr 1991 gegründet wurde, aber nicht aktiv tätig wurde. Dies hat sich aber im Jahr 2001 geändert, weil ein neuer Gesellschafter eingetreten ist und die KEG ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen hat. Dies ist schon allein daraus ersichtlich, dass für die KEG ein Gewerbeschein beantragt wurde. (Siehe Anlage 1, Gewerbeschein des Magistrates Wien vom 07.03.2002) Warum sollte Herr P. einen Gewerbeschein - lange vor der durchgeführten Hausdurchsuchung!! - für die KEG beantragen, wenn die KEG nicht nach außen hin tätig sein sollte?

Die KEG hat unter ihrem Firmenwortlaut diverse Ausgangsrechnungen fakturiert und das Entgelt vereinnahmt. Diese Ausgangsfakturen dürfen wir als Anlage 2 beilegen. Ebenso hat das Notariat Dr. J. diverse Fakturen auf die KEG ausgestellt, welche auch von der KEG bezahlt wurden. (Anlage 3) Diese Eingangsrechnungen liegen ohnedies im Akt auf. Warum sollte Notar Dr. J., der zuvor seine Fakturen jeweils an das Einzelunternehmen gerichtet hatte, plötzlich die Fakturen auf die KEG ausstellen, wenn nicht das Auftreten und die nachhaltige Tätigkeit nach außen hin über die KEG laufen sollte?

In der Anlage 4 und 5 dürfen wir zwei Muster des von der KEG verwendeten Briefpapiers vorlegen.

c) Personal

Die KEG hatte auch einen Angestellten verpflichtet. Herr T. O. wurde bei der Wiener Gebietskrankenkasse als Dienstnehmer der KEG gemeldet. (Siehe Anlage 6 Anmeldung Wiener Gebietskrankenkasse vom 04.04.2002, Beitragsvorschreibung WGKK für Mai 2002, Bescheid des Magistrates Wien vom 07.03.2002 betreffend Geschäftsführerbestellung). Warum sollte ein Mitarbeiter, der als gewerberechtl. Geschäftsführer fungieren sollte, bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet werden, wenn ohnedies keine von der Finanzverwaltung unterstellte Absicht einer KEG-Aktivierung bestand?

d) Wirtschaftlich und faktisch Gewollte

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei einer Änderung der Gesellschafterverhältnisse und der Anmeldung eines Gewerbescheines für eine bisher ruhende Gesellschaft diese weiterhin als „ruhend“ zu betrachten ist. Nachgewiesenermaßen hat die KEG unter ihrer Firma Fakturen ausgestellt und Leistungen bezogen. Wirtschaftlicher Hintergrund war, dass Herr P. sein Einzelunternehmen sukzessive auflösen wollte und die KEG „aktiviert“ wurde. Durch die Firmenbucheintragung erfolgte eine gewisse Seriosität und Transparenz, welche bei einer nicht eingetragenen Einzelfirma nicht nachprüfbar bzw. nachvollziehbar war. Wirtschaftlicher Hintergrund der Gründung war auch der Umstand, dass die - bisher inaktive - OEG schon seit dem Jahr 1991 im Firmenbuch registriert war und Herr York künftige Geschäfte über eine seit langen Jahren bestehende protokollierte Gesellschaft führen wollte. Bei Kreditaufnahmen etc. ist bei Bankinstituten immer die erste Frage, wie lange die Gesellschaft bereits existiert. Bei einer protokollierten Gesellschaft ist dies anhand des Firmenbuchauszuges nachweisbar und dokumentiert. Bei einem nicht protokollierten Einzelunternehmen ist nicht einmal die Geschäftsbezeichnung geschützt. Auch aus diesem Grunde wollte Herr P. die Bezeichnung „C.C.“ in einem protokollierten Firmenwortlaut abgesichert wissen. Einzig durch die erfolgten Hausdurchsuchungen und die anschließende Betriebsprüfung wurde die weitere Entwicklung der KEG jäh beendet. Der guten Ordnung halber darf darauf hingewiesen werden, dass Herr P. im Zuge der zahlreich durchgeführten Hausdurchsuchungen laut eigenen Angaben des Betriebsprüfers nur eine „Randfigur“ war und mit jenen Personen, gegen welche sich die Erhebungen der Finanzverwaltung richteten, in einen „Topf“ geworfen wurde. Auch ist festzuhalten, dass die gerichtlichen Strafverfahren gegen Herrn York allesamt eingestellt wurden.

Den Vorwurf des Betriebsprüfers ADir. Prenner, dass in der Schlussbesprechung mit Herrn Ka. auch die KEG erörtert wurde, können wir nur als Ausflucht bezeichnen. In der Anlage 7 dürfen wir diesbezüglich auf ein Schreiben des Herrn Ka. an den Steuerberater verweisen. Einzig

kann die Finanzverwaltung Herrn P. vorwerfen, dass er erst im Jahr 2004 mittels Selbstanzeige den Sachverhalt offen gelegt habe. Herr P. habe sich davor gefürchtet, nach dem von ADir. Prenner mit persönlichem und theatralischem Einsatz geführten Betriebsprüfungsverfahren nochmals über die KEG zu Fall zu kommen. Bei den von Herrn P. beratenen Firmen lagen die Rechnungen der KEG auf; im Falle von Kontrollmitteilungen hätte Herr P. das nächste Verfahren bekommen, weil der nächste Betriebsprüfer (zu Recht) argumentiert hätte, die Umsätze und Aufwendungen können nicht beim Einzelunternehmen berücksichtigt werden, wenn die KEG als Rechtssubjekt am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Aus diesem Grunde hat Herr P. nach bestem Wissen und Gewissen - auf Grund der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen - die Steuererklärungen für 2001 und 2002 eingereicht, wobei Herr P. hinsichtlich des 1. Halbjahr 2002 die Unterlagen - sowohl hinsichtlich allfälliger Aufwendungen als auch hinsichtlich allfälliger Ausgangsrechnungen - fehlen, da von den beschlagnahmten Unterlagen bis dato nur ein geringfügiger Teil rückerstattet wurde.

Zum wirtschaftlich Gewollten lässt sich zusammenfassend und in Beantwortung der obigen Fragestellungen eindeutig festhalten, dass Herr P. -weit vor der Betriebsprüfung - die Weichen in Richtung KEG gestellt hatte und dies auch nach außen hin deutlichst dokumentiert wurde. Wenn die Betriebsprüfung aus Vereinfachungsgründen die KEG „ausgeblendet“ hat, ist dies weder ein rechtliches noch ein wirtschaftliches Argument. Faktum ist die rege Teilnahme am Wirtschaftsleben nach außen hin. Dass Herr P. letztlich auch die KEG eingestellt hat, ist Ausfluss der gegen Herrn P. geführten Verfahren. Im Zuge der Betriebsprüfung und der Hausdurchsuchungen hatte Herr P. einen Zuckerschock, an dem er seither laboriert. Dies hat Gefäßveränderungen in seinem Fuß ausgelöst, weshalb Herr York seit dieser Zeit auch gehbehindert ist. Dem Prüfungsorgan machte es offensichtlich Freude, Herrn P. zu observieren und auch sein Privatleben zu durchleuchten. Dass nunmehr eine fundierte Selbstanzeige mit Auflistung ausreichender Fakten eines tatsächlichen (und nicht geplanten) Auftretens nach außen von der Finanzverwaltung beiseite geschoben wird, wenn in anderen Fällen schon bei geringen nachhaltigen Umsätzen Unternehmereigenschaft unterstellt wird, erscheint fragwürdig.

e) EuGH-Rechtsprechung

Abschließend dürfen wir ausdrücklich auf die ständige Rechtsprechung des EuGH hinweisen, der die unternehmerische Tätigkeit schon bei Vorgründungsaktivitäten zuerkannt hat. Im Sinne eines Größenschlusses muss daher bei Vorliegen derart evidenter Fakten (Ausgangsrechnungen unter KEG, Eingangsrechnungen unter KEG, Gewerbeanmeldung für KEG, Personalanmeldung unter KEG, etc.) vom Vorliegen eines Unternehmens im Sinne des § 1 UStG ausgegangen werden. Nicht zuletzt darf auch der Umstand nicht unberücksichtigt bleiben, dass die KEG ab ihrer Aktivstellung auch den Gewinn mit dem zweiten Gesellschafter geteilt hat, was ebenfalls für das Vorliegen einer ertragsteuerlichen Mitunternehmerschaft und damit einer eigenständigen unternehmerischen Einheit spricht (vgl. EuGH-Urteil INZO vom 29.02.1996, Rs. C-110194)".

Die steuerliche Vertretung legte am 28. August 2009 erstmals folgende Unterlagen vor:

Einen für die Bw. ausgestellten Gewerbeschein des Magistrates Wien vom 7. März 2002, 14 Ausgangsfakturen der Bw. über angeblich von ihr erbrachte Bratungsleistungen an verschiedene Unternehmen, fakturiert innerhalb des Zeitraumes September 2002 bis November 2002. Die Rechnungen enthalten im Rechnungskopf keine Angaben des leistenden Unternehmens, am Ende der Faktura befindet sich ein nicht unterzeichneter Stempelaufdruck mit dem Firmenwortlaut der Bw. samt Firmennummer. Die Nummerierung dieser Rechnungen beginnt bei 0500 und endet bei 0514.

Weiters wurde ein Muster des von der Bw. verwendeten Briefpapiers und eine Anmeldebescheinigung der Wiener Gebietskrankenkasse vom 4. April 2002 samt einer Beitragsvorschreibung für Mai 2002 sowie ein Bescheid des Magistrates Wien vom 7. März 2002 betreffend die Geschäftsführerbestellung vorgelegt.

Einem übermittelten Schriftsatz des Steuerberaters Wolfgang Kabatek vom 26. August 2009 ist Folgendes zu entnehmen:

„Der Hinweis des AD Brunner, dass in der Schlussbesprechung des EU Pl. auch die Umsätze einer KEG in das EU erfasst wurden, ist mir nicht Erinnerlich.“

Der unabhängige Finanzsenat übermittelte dem Prüfer die am 28. August 2009 erstmals vorgelegten Ausgangsrechnungen mit dem Ersuchen, zu prüfen, ob sich diese auch tatsächlich in der Buchhaltung der jeweiligen auf den Rechnungen aufscheinenden Leistungsempfänger befinden würden.

In der am 2. September 2009 durchgeführten Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Bw. zunächst auf seine Ausführungen im Schriftsatz vom 28. August 2009 zum „Wirtschaftlich und faktisch Gewollten“. Es sei geplant gewesen, dass die Bw. nach außen hin als rechtlich geschütztes Gebilde auftreten und in weiterer Folge in eine GmbH umgewandelt werden sollte.

Die Frage, ob es für die steuerliche Vertretung nicht erkennbar gewesen wäre, dass der Finanzverwaltung bis kurz vor der mündlichen Berufungsverhandlung am 2. September 2009 keine Ausgangsrechnungen der Bw. übermittelt wurden, blieb unbeantwortet. Der steuerliche Vertreter verwies in diesem Zusammenhang auf den damaligen Steuerberater Herrn Ka., der diesbezüglich etwas wissen hätte müssen.

Die Amtsvertreterin wies darauf hin, dass die Bw. im Dezember 2004 bei der Einreichung der Steuererklärungen 2001 und 2002 weder schriftlich erläutert habe, dass Hausdurchsuchungen stattgefunden hätten und deshalb nicht alle Unterlagen vorliegen könnten. Die nunmehr vorgelegten Ausgangsrechnungen wären aus Sicht der Amtsvertreterin zeitlich alle nach der Hausdurchsuchung im August 2002 ausgestellt worden und würden weder einen Leistungszeitraum noch eine Anschrift des Rechnungsausstellers beinhalten. Daraus würde sich überdies keine Vorsteuerabzugsberechtigung ergeben. Weiters könne kein Zusammenhang zwischen den bereits aktenkundigen Eingangsrechnungen des Notars und den am 28. August 2009 erstmals vorgelegten Ausgangsrechnungen hergestellt werden. Dazu komme, dass die Bw. die Kosten für die behauptete Beschäftigung eines gewerberechtlchen Geschäftsführers (angeblich € 800,-- im Monat) nicht in den erklärten Ausgaben aufgenommen habe.

Aus dem Schreiben des Herrn Ka. vom 26. August 2009 gehe hervor, dass er weder den richtigen Namen des Prüfers noch den Namen seines Klienten wisse, es sei demnach kein

Wunder, dass er sich auch nicht an das in der Schlussbesprechung geführte Gespräch mit dem Prüfer erinnern habe können.

Der Betriebsprüfer führte aus, dass es an vier Orten Hausdurchsuchungen gegeben habe, wobei jeweils Sichtungslisten angefertigt worden seien, die die betroffenen Personen unterschrieben hätten. Dies bedeute, dass die Rückgabe von Unterlagen schriftlich vermerkt und unterschrieben worden sei.

Der Prüfer hatte aus der Buchhaltung des Unternehmens Z.P. P.J., eine Kopie der Originalrechnung vom 4. November 2002 über Beratungs- und Bürodienstleistungen an dieses Unternehmen erhalten. Diese Rechnung sei bezüglich Rechnungsempfänger, Rechnungsdatum und der erbrachten Dienstleistungen ident mit der erstmals im Zuge des Berufungsverfahrens von der steuerlichen Vertretung des Bw. vorgelegten und als Ausgangsrechnung der Bw. bezeichneten Faktura gewesen. Jedoch war im Rechnungskopf das leistungsausstellende Unternehmen „J.P.“ genannt und am Ende der Rechnung habe sich ein unterzeichneter Stempelaufdruck des Einzelunternehmens befunden.

Herr P. teilte mit, dass die Bw. kein eigenes Bankkonto gehabt habe, wohl aber ein Sparbuch. Die Amtsvertreterin gibt an, dass das Original der besagten Rechnung vom 4. November 2002 aus der Buchhaltung des Unternehmens Z.P. P.J. im Rechnungsausstellungsfeld auch die UID-Nummer des Einzelunternehmens ausweise und aus besagter Rechnung kein Hinweis zu entnehmen sei, dass die Bw. rechnungsausstellendes Unternehmen gewesen wäre. Daher sei festzuhalten, dass die kürzlich von der Bw. vorgelegte Kopie der Rechnung Nr. 509 nachgeschrieben worden sei.

Der Prüfer gibt außerdem bekannt, dass im Zuge der Überprüfung der kürzlich vorgelegten Rechnungen die Unternehmen J. BG. GmbH und die G.B. GmbH die Übermittlung zwei weiterer Rechnungen in Aussicht gestellt hätten. Eine Überprüfung der restlichen Unternehmen wäre wegen ihrer Liquidation oder Löschung nicht mehr möglich gewesen.

Der Prüfer wies neuerlich darauf hin, dass die Betriebsprüfung bei der Hausdurchsuchung in der „Tgasse“ weder eine Buchhaltung noch Rechnungen der Bw. entdeckt hätte. Die wiederholt angesprochenen Eingangsrechnungen des Notars aus dem Jahr 2002 an die Bw. wären am Einsatzort des Wohnsitzes des Herrn P. in der H.R.gasse, in Lb. gefunden worden.

Herr P. gab dazu an, dass die Bw. dort gewesen wäre, wo er sich aufgehalten hätte. Die Buchhaltung und Unterlagen der Bw. hätten sich in der Lfg. befunden. Diese Unterlagen seien der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden, weil es dort keine Hausdurchsuchung gegeben habe. Die Hausnummer der Adresse in der Lfg. habe Herr P. nicht mehr in Erinnerung gehabt.

Der Prüfer wies ebenso darauf hin, dass der gewerberechtliche Geschäftsführer vom 4. April bis 30. April 2002 angemeldet gewesen wäre, es jedoch nicht erkennbar sei, ob die

Vorschreibung einbezahlt wurde. Herr P. könnte darauf nicht antworten, da er in diesem Fall nicht so involviert gewesen sei, zumal Herr Ka., der damalige Steuerberater der Bw. über die Buchhaltungsunterlagen erst im Dezember 2004 verfügt hätte.

Der steuerliche Vertreter der Bw. führte zur einmonatigen Anmeldung des gewerberechtl. Geschäftsführers aus, die Abmeldung nach einem Monat sollte Kosten sparen und ermöglichte die Bw. mit dieser Gewerbebefugnis sechs Monate weiter tätig zu sein.

Die Frage der Neubestellung eines gewerbeberechtigten Geschäftsführers sei angesichts der erfolgten Hausdurchsuchungen unterblieben.

Auf die Frage, warum es auf Basis von zwei Eingangsrechnungen des Notars an die Bw. im Zusammenhang mit einer Adoption (siehe Liste im Arbeitsbogen) eine Ausgangsrechnung des Einzelunternehmens des Herrn P. gegeben habe, teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sich das Briefpapier zum Verwechseln ähnlich gesehen habe. Dies ändere hingegen nichts an der Tatsache, dass die Bw. gewünscht, gewollt und erforderlich gewesen wäre. Die steuerliche Vertretung konnte auch nicht den Grund nennen, warum die Steuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 erst 2004 eingereicht wurden. Herr P. gab weiters an, dass es sich bei der Mappe, die nach seinen Angaben nicht beschlagnahmt worden wäre, um eine Mappe handle, in der Teile von Eingangsspesen gewesen wären. Die Mappe befinde sich im Ausland, und er wisse nicht, ob er sie vorlegen könne.

Befragt zum ins Treffen geführten Strafverfahren gab Herr P. bekannt, dass es keinen schriftlichen Einstellungsbeschluss geben würde.

Zur in der mündlichen Verhandlung vorgelegten nicht näher zuordenbaren Kopie (Beilage 2) eines Schriftsatzes betreffend die „Bw“, aus dem eine steuerliche Erfassung der Bw. bereits im Jahre 1999 hervorgehen soll, teilte das Finanzamt am 4. September 2009 mit, dass die Bw. erstmals am 29. Dezember 2004 steuerlich erfasst worden sei.

Die steuerliche Vertretung der J. BG. GmbH übermittelte dem Betriebsprüfer am 12. Oktober 2009 drei weitere Rechnungen des Einzelunternehmens Herrn P. an die J. BG. GmbH vom 9. Dezember 2002, vom 14. Oktober 2002 und vom 11. November 2002.

Jene Fakturen vom 14. Oktober 2002 und vom 11. November 2002 sind mit Ausnahme des rechnungsausstellenden Unternehmens ebenso ident mit den angeblichen Ausgangsfakturen der Bw. an das besagte Unternehmen.

Da die kürzlich vorgelegten 14 angeblich von der Bw. ausgestellten Rechnungen den Rechnungsausstellungszeitraum September bis November 2002 betreffen, konnten zur Rechnung vom 9. Dezember 2002 keine vergleichbaren Feststellungen getroffen werden.

Die Bw. nahm dazu am 27. Oktober 2009 wie folgt Stellung:

1. Drei Ausgangsrechnungen des Einzelunternehmens J.P. an die J. BG. GmbH

Es handle sich dabei um Ausgangsrechnungen, die folgendermaßen titulierte gewesen seien:

„I.I.GhdH“

Auch im Text wird nicht die Einzahl (diese wäre bei einem Einzelunternehmen wohl die Regel), sondern die Mehrzahl „Wir haben für Sie folgende Dienstleistung erbracht, verwendet. Alle übermittelten Rechnungen seien nach dem Hausdurchsuchungstermin ausgestellt worden. Auf Befragen habe Herr P. mitgeteilt, dass er sich wegen der Folgen der Hausdurchsuchung nur noch auf das unmittelbare operative Geschäft konzentrieren habe können und für administrative Belange keinen Kopf mehr gehabt hätte. Folglich hätten Verwandte und Bekannte die Fakturen gemäß seinen (oftmals telefonischen Weisungen) ausgestellt. Hierbei könnten durchaus Fehler unterlaufen sein, weil mehrere verschiedene Briefpapiere vorhanden gewesen wären und nach der Hausdurchsuchung auch neu im Computer abgespeichert worden seien. Bei der Firma J. BG. GmbH dürfte versehentlich statt dem unmittelbaren KEG - Briefpapier das Briefpapier des Einzelunternehmens verwendet worden sein, weil es für einen unbefangenen Laien den Eindruck einer Gesellschaft vermitteln müsste.

Lediglich die Rechnungen vom 14. Oktober 2002 und von 11. November 2002 seien von der Bw. erbracht worden und wäre fälschlicherweise auf dem Briefpapier „P.P.“ ausgedruckt und versendet worden. Die Leistung laut Faktura vom 9. Dezember 2002 sei vom Einzelunternehmen erbracht worden und aus diesem Grunde nicht der KEG zuzuordnen gewesen.

2. Steuerliche Erfassung der Bw.

Aus dem gerichtlichen Strafakt (der entsprechende Auszug wäre im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegt worden) sei ersichtlich, dass die Bw. laut Aktenlage bereits 1999 und 2000 veranlagt worden sei. Herrn P. sei erinnerlich, dass für die Bw. eine Steuernummer vergeben worden sei, doch habe er diesbezüglich keine Unterlagen.

Bezüglich der Vorhaltungen in der mündlichen Verhandlung, wieso die Bw. keine zweckdienlichen Informationen und Belege vorlegen habe können, sei nochmals darauf hingewiesen, dass an vier verschiedenen Orten bezüglich P. Hausdurchsuchungen stattgefunden hätten. Diese Hausdurchsuchungen wären aber nur ein winziger Teil einer groß angelegten Fahndung seitens der Finanzstraßbehörden, welche sich auf die Person des Herrn St. konzentrierte. Herrn P. sei noch erinnerlich, dass auf Grund der Vielzahl an beschlagnahmten Unterlagen (mehrere hunderte Ordner und Kisten) im Zuge nachfolgender Einsichtnahmen und Einvernahmen der Beschuldigten Aktenordner vertauscht worden wären. Herrn P. fehlten noch immer die Unterlagen von zwei Hausdurchsuchungsorten. Der seitens der Finanzbehörden vorgeworfene Beitrag zur Aufklärung sei daher mit Hinweis auf die

seitens der Finanzbehörde bzw. der Gerichte noch nicht rückerstatteten Unterlagen zu entgegnen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. hielt nochmals fest, dass die Gründung der Bw. nachweislich erfolgt sei und diese eine Geschäftstätigkeit entwickelt habe.

Die Bw. habe am allgemeinen Wirtschaftsleben teilgenommen, sie habe einen Arbeitnehmer beschäftigt, einen Gewerbeschein beantragt und erhalten. Die Bw. habe wirtschaftlich und rechtlich bestanden und sei auch seitens der Gesellschafter als operative Gesellschaft gewollt gewesen.

Offensichtlich sei die Betriebsprüfung aus „verwaltungsökonomischen“ Gründen nicht näher auf die bestehende und wirtschaftlich aktive Bw. eingegangen. Nunmehr sei die Finanzverwaltung bemüht gewesen, mit allen Mitteln die reale Existenz der Bw. auszuradieren, was angesichts der sonstigen Judikatur und Rechtsprechung zum Umsatzsteuergesetz befremdlich erscheine.

In der mündlichen Berufungsverhandlung habe die Amtsvertreterin auch ergänzt, dass sie selbst bei Stattgabe der Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat keineswegs gewillt sei, eine Wiederaufnahme des Verfahrens beim Einzelunternehmen zu gestatten, sondern das Finanzamt die Aufwendungen und Erträge auf Null schätzen und damit keine Möglichkeit einer Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrensstandes beim Einzelunternehmen zulassen werde. Dabei ist festzuhalten, dass richtigerweise bei Stattgabe der Berufungen die umsatzsteuerrechtliche und einkommensteuerrechtliche Beurteilung der seinerzeitigen Betriebsprüfung neu abzuhandeln wäre (einkommensteuermäßige Ergebnistangenten aus der Bw; umsatzsteuermäßig ein Herausnehmen der teilweise beim Einzelunternehmen berücksichtigten Umsätze der Bw.).

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bw. müsse dennoch ein Mindestmaß an Akzeptanz von (objektivierten und objektivierbaren) Tatbeständen herrschen. Die viel zitierte Verwaltungsökonomie könne nicht soweit gehen, dass rechtlich nachgewiesene Tatbestände (Firmenbucheintragung, Gewerbeschein, Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Dienstnehmermeldung, Erwähnung in einem Strafakt u.v.m.) ausgeblendet werden und mit dem lapidaren (und unbewiesenen!) Argument entgegnet werde, dass alles beim Einzelunternehmen erfasst werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht im Berufungsfall von folgendem Sachverhalt aus:

Nach dem zwischen Herrn P. als Komplementär und persönlich haftenden Gesellschafter und Frau L.O. als Kommanditistin abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag vom 28. Juni 2001 war der Unternehmensgegenstand der Bw. wie folgt umschrieben:

1. dem An- und Verkauf sowie die Verwertung und Verwaltung von Liegenschaften,
2. dem Verlagswesen,
3. dem Büroservice und die Unternehmensberatung,
4. sowie dem Handel mit Waren aller Art

Die Bw. wurde ins Firmenbuch am 17. Mai 2001 als Kommanditerwerbsgesellschaft eingetragen.

Herr P. betrieb in den Jahren 2001 und 2002 als Einzelunternehmer auch eine Handelsagentur und ein Dienstleistungsunternehmen.

Feststeht weiters, dass Dr. J. im Jahre 2001 an das Einzelunternehmen des Herrn P. Rechnungen über Notarleistungen im Zusammenhang mit Firmengründungen namentlich angeführter Unternehmen in Höhe von brutto 347.990,00 ATS legte. Erwiesen ist in diesem Zusammenhang ebenso, dass dieses Einzelunternehmen auf Basis der von Dr. J. ausgestellten Eingangsrechnungen Berater- und Bürodienstleistungen in Höhe von insgesamt brutto 1.487.880,00 ATS an besagte Unternehmen weiterverrechnete.

Dr. J. hatte im Jahre 2002 auch an die Bw. Eingangsrechnungen über Leistungen im Zusammenhang mit der Gründung namentlich angeführter Unternehmen in Höhe von brutto 14.489,43 € gelegt. Die Bw. konnte jedoch im gesamten Verfahren nicht glaubhaft darlegen, dass sie einerseits im Zusammenhang mit diesen Eingangsfakturen nach außen hin wirtschaftlich tätig geworden ist und Ausgangsrechnungen an die namentlich genannten Unternehmen gelegt hatte, andererseits überhaupt jemals tätig geworden zu sein und Rechnungen gelegt zu haben.

Zu diesem Ergebnis gelangte der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der Aktenlage und der Ermittlungsergebnisse des Prüfers hinsichtlich der am 28. August 2009 vorgelegten Ausgangsrechnungen.

1. Buchhaltungsunterlagen und nachträglich vorgelegte Rechnungen der Bw.

Die Bw. begründete ihre wirtschaftliche Geschäftstätigkeit vor allem mit den an sie gerichteten Rechnungen des Notars. Der Umstand, dass sie beim Notar als Mandant aufgetreten sei und Dienstleistungen verlangt habe, würde zur Annahme einer Geschäftstätigkeit führen. Darüber hinaus sei sie gegenüber Kunden und Lieferanten aufgetreten, habe eigenständige Vorleistungen in Anspruch genommen und Dienstleistungen fakturiert und das Entgelt vereinnahmt. Zum Beweis dafür legte die steuerliche Vertretung der Bw. am 28. August 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat die bereits erwähnten Ausgangsfakturen vor.

Demgegenüber stehen die Ergebnisse der Betriebsprüfung, wonach bei den insgesamt vier durchgeführten Hausdurchsuchungen, die sich sowohl auf das Einzelunternehmen des Herrn P. als auch auf die Bw. bezogen haben, lediglich Ausgangsrechnungen des

Einzelunternehmens auffindbar waren. Diesbezüglich hob der Prüfer erneut in der mündlichen Verhandlung hervor, dass an der Unternehmensadresse der Bw. in der „Tgasse “ weder eine Buchhaltung noch andere Unterlagen wie zB Ausgangsrechnungen der Bw. vorhanden waren, die auf eine wirtschaftliche Tätigkeit hingewiesen hätten. Die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Ausgangsrechnungen des Notars an die Bw. befanden sich am Wohnsitz des Herrn P. in der H.R.gasse, in Lb..

Die steuerliche Vertretung der Bw. erwiderte in ihrem Antwortschreiben vom 28. August 2009, dass Herr P. lediglich auf Grund der ihm zur Verfügung gestandenen Unterlagen die Steuererklärungen 2001 und 2002 eingereicht habe, wobei ihm hinsichtlich des 1. Halbjahres 2002 sowohl Belege für Aufwendungen und allfällige Ausgangsrechnungen gefehlt hätten, zumal von den beschlagnahmten Unterlagen bis dato nur ein geringfügiger Teil rückerstattet worden wäre. Mit ihrem weiteren Hinweis auf einen bei den Hausdurchsuchungen nicht beschlagnahmten Ordner versucht die steuerliche Vertretung zum Ausdruck zu bringen, dass Herr P. offensichtlich über Unterlagen, die die Geschäftstätigkeit der Bw. nachweisen würden, auch noch nach den durchgeführten Hausdurchsuchungen verfügt habe. Aus für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbaren Gründen sind diese Unterlagen jedoch nicht der Finanzverwaltung vorgelegt worden.

In diesem Sinne bleibt auch unverständlich, weshalb die Bw. erstmals am 28. August 2009 zum Beweis ihrer Tätigkeit die in Rede stehenden Ausgangsrechnungen vorlegte, und nicht bereits im Rahmen ihrer Berufungsausführungen vom 12. August 2005, zumal sie dabei wiederholt vorbrachte, Honorarnoten gelegt zu haben.

Ebenso wenig einleuchtend ist diese Vorgehensweise vor dem Hintergrund der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 7. Feber 2006 und der Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2006, in denen stets die Tatsache der fehlenden Beweisbarkeit einer reellen Geschäftstätigkeit der Bw. thematisiert wurde. Aus diesem Grund vermochte auch die schriftliche Erklärung des damaligen Steuerberaters Herrn Ka. vom 26. August 2009 nichts zu ändern, wenn er vermeint, die gegenständliche Zurechnungsproblematik der Einkünfte sei nicht Gegenstand der Schlussbesprechung im Rahmen des Einzelunternehmens des Herrn P. gewesen, da das Finanzamt die fehlende Beweisbarkeit des wirtschaftlichen Tätigwerdens der Bw., dieser in oben genannten Schriftstücken jedenfalls zur Kenntnis gebracht hatte.

Angesichts der Tatsache, dass Dr. Reinold schon bei der Schlussbesprechung am 16. Oktober 2003 Herrn P. steuerlich vertreten hatte, vermochte er nicht überzeugend dartun, dass die verspätete Abgabe der besagten Ausgangsrechnungen lediglich deshalb erfolgte, weil nur Herr Ka. über ihre bisherige Nichtvorlage Bescheid wusste.

Ein durch keinerlei Beweise untermauertes Vorbringen, wonach wenige die Bw. betreffende Unterlagen vorhanden gewesen wären, die zum Teil beschlagnahmt, von den Finanzbehörden nicht retourniert worden bzw. verloren gegangen seien, bestätigt vielmehr, dass die Prüfungsfeststellungen, wonach weder Belege, noch Geschäftsunterlagen, noch Ausgangsrechnungen, noch eine Buchhaltung der Bw. jemals auffindbar waren, richtig sind.

Der Einwand, es habe zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung wenige Belege der Bw. und noch keine Buchhaltung gegeben, wobei sich Belege in einem bei der Hausdurchsuchung nicht beschlagnahmten Ordner befunden hätten, rechtfertigt keineswegs deren Nichtvorlage.

Nach weiteren Angaben des Herrn P. soll sich der besagte Ordner mit den wenigen Unterlagen im Ausland befinden und er wisse nicht, ob er sie zum Beweis vorlegen könne. Dazu ist auszuführen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht bei Auslandsbeziehungen durch eine bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen mehr oder weniger stark eingeschränkt (VwGH 17. 11. 1980, 1885/78, 25. 10. 1995, 94/15/0131, 94/15/0181) und schon aus diesem Grund eine umso höhere Mitwirkung der Bw. gefordert ist. Im konkreten Fall mangelt es an einer solchen Mitwirkungspflicht, sodass schon deshalb eine Existenz dieser zum Nachweis der Geschäftstätigkeit der Bw. geforderten Unterlagen nicht angenommen werden kann.

Diese Feststellung wird außerdem im Ergebnis in der mündlichen Berufungsverhandlung am 2. September 2009 bestätigt, in der der Prüfer aufzeigte, dass eine der angeblichen Ausgangsrechnungen der Bw. im Original eine Ausgangsrechnung des Herrn P. im Rahmen seines Einzelunternehmens war.

Es handelte sich dabei um eine Faktura an das Unternehmen P.J. Z.P. über Beraterdienstleistungen.

Gleichfalls stimmen zwei Rechnungen des Herrn P. vom 14. Oktober 2002 und vom 11. November 2002 an das Unternehmen J. BG. GmbH bezüglich des Rechnungsdatums, der fakturierten Beraterleistungen und des Entgelts mit den am 28. August 2009 vorgelegten Rechnungen überein. Lediglich das rechnungslegende Unternehmen war nicht die Bw., sondern das Einzelunternehmen des Herrn P., das mit der Geschäftsanschrift, der Unternehmensbezeichnung, der UID- Nummer, Telefon- und Fax- Nummer sowie der Unternehmenstätigkeit genannt wurde. Darüber hinaus gab es einen unterschriebenen Vermerk, „*Wir bestätigen den Erhalt obigen Betrages mit Rechnungsdatum*“.

Im Gegensatz dazu enthalten die erst während des Berufungsverfahrens vorgelegten Rechnungskopien überhaupt keine Angaben zum Rechnungsaussteller. Am Kopf dieser Rechnungen befand sich allein der Vermerk „Eingangsrechnungen“, während am Ende der Firmenname der Bw. mit einem Stempel abgedruckt, jedoch mit keiner Unterschrift versehen wurde. Es gab darüber hinaus keinen oben beschriebenen Vermerk, den Geldbetrag erhalten

zu haben. Somit ergibt sich insgesamt das Bild, dass diese Rechnungen verfälscht worden sind.

Der Unabhängige Finanzsenat stützt sich in seiner Beweiswürdigung auf den bereits erwähnten Umstand, dass die zum Nachweis des Tätigwerdens der Bw. erforderlichen Unterlagen und Rechnungen im Rahmen der vier Hausdurchsuchungen überhaupt nicht auffindbar waren. Obgleich die steuerliche Vertretung in ihren Schriftsätzen wiederholt angab, die Bw. sei wirtschaftlich tätig geworden, hat sie eine solche lediglich über die sich im Veranlagungsakt befindlichen Ausgangsrechnungen des Notars glaubhaft machen wollen. Angebliche Ausgangsrechnungen der Bw. hat sie jedoch erst am 28. August 2009 - kurz vor dem anberaumten Verhandlungstermin - nachgereicht, die jedoch - wie oben dargelegt - nicht die tatsächlich ausgeführten Umsätze wiedergegeben haben.

In ihrem Schriftsatz vom 27. Oktober 2009 brachte die steuerliche Vertretung der Bw. vor, dass den von den Unternehmen P.J. und J. BG. vorgelegten Ausgangsrechnungen schon aus der Bezeichnung des rechnungsausstellenden Unternehmens und dem Vermerk, „wir haben für Sie folgende Dienstleistung erbracht“ hervorgehe, dass nicht die Einzahl verwendet worden sei. Darüber hinaus seien die Rechnungen nach der Hausdurchsuchung ausgestellt worden, Herr P. habe sich damals nur mehr auf das operative Geschäft konzentriert und hätten Verwandte und Bekannte oftmals über telefonische Anfragen die Fakturen ausgestellt und wäre auf diese Weise versehentlich das Briefpapier des Einzelunternehmens verwendet worden.

Lediglich die Rechnung vom 9. Dezember 2002 sei nicht auf diese irrtümliche Art erstellt worden, sondern tatsächlich vom Einzelunternehmen P..

Diesen Ausführungen ist zu entgegnen, dass den kürzlich vorgelegten Kopien der Ausgangsfakturen im Feld des rechnungsausstellenden Unternehmens weder ein Firmenname noch eine Anschrift zu entnehmen war. Daraus ergibt sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, dass die Originalrechnungen für die Erstellung der in Rede stehenden Kopien verwendet wurden und dabei der Rechnungskopf mit dem Firmennamen des Einzelunternehmens abgedeckt wurde, um die Tatsache, dass das Einzelunternehmen des Herrn P. die Rechnungen ausgestellt hat, zu verbergen.

Die Amtsvertreterin wies in der mündlichen Verhandlung auch zu Recht darauf hin, dass die Bw. bei Abgabe der Steuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 nicht auf angeblich fehlende Unterlagen auf Grund erfolgter Hausdurchsuchungen hingewiesen habe, sodass richtigerweise anzunehmen war, dass es diese gar nicht gegeben hatte.

Nicht glaubhaft ist zudem die Behauptung der Bw., dass in diesem Zusammenhang Unterlagen verloren gegangen wären, zumal einerseits die Feststellung der Betriebsprüfung keine Belege gefunden zu haben – wie oben dargelegt - erwiesen ist und der Betriebsprüfer in

diesem Zusammenhang ausführte, dass im Falle von Hausdurchsuchungen Sichtungslisten mit Vermerken und Unterschriften ein Abhandenkommen von Unterlagen verhindern, und die Bw. nichts Gegenteiliges glaubhaft machte.

Herr P. brachte in weiterer Folge in der mündlichen Verhandlung zu seinen bisherigen Aussagen vor, an der Adresse „Lfg.“ habe keine Hausdurchsuchung stattgefunden, und hätten sich dort die Buchhaltungsunterlagen der Bw. befunden. Dass diese sofort nach Abschluss der Prüfung bzw. spätestens bei Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide der Finanzverwaltung nicht übermittelt wurden, bekräftigt wiederum die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass es im Sinne der Feststellungen der Betriebsprüfung keinerlei Geschäftsunterlagen über die wirtschaftliche Tätigkeit der Bw. gegeben hatte, die Bw. vielmehr von vornherein verdecken wollte, dass lediglich das Einzelunternehmen des Herrn P. die in Rede stehenden Beratungsleistungen erbracht hatte.

Eine wirtschaftliche Betätigung der Bw. war jedoch weder durch ein Abdecken des Rechnungskopfes noch durch den auf den Firmennamen der Bw. lautenden und nicht unterschriebenen Firmenstempel, noch mit dem Argument, das Briefpapier hätte sich zum Verwechseln ähnlich gesehen, zu beweisen.

Aus dem Akteninhalt geht gleichfalls hervor, dass das Einzelunternehmen des Herrn P. auf Basis einer vom Notar an die Bw. am 28. Dezember 2001 gelegten Eingangsrechnungen über eine Adoption (betr. kws. Hj.-Sc. MI.) die damit zusammenhängenden Adoptionskosten weiterverrechnete. Damit wird klar zum Ausdruck gebracht, dass Herr P. als Einzelunternehmer wirtschaftlich tätig geworden ist. Dass der Grund für eine solche Vorgehensweise erneut darin gelegen sein soll, dass sich das Briefpapier nach Ansicht des steuerlichen Vertreters zum Verwechseln ähnlich gesehen habe, ist für den Unabhängigen Finanzsenat auch in diesem Fall nicht nachvollziehbar.

Vielmehr geht daraus insgesamt gesehen hervor, dass allein das Einzelunternehmen des Herrn P. Interesse an die vom Notar verrechneten Leistungen gehabt hatte und wirtschaftlich betrachtet, trotz der in Rede stehenden Ausgangsrechnungen an die Bw., nur dieses und nicht die Bw. tätig geworden ist.

Somit ergibt sich, dass es der Bw. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht gelungen ist, taugliche Beweise für ihr Auftreten als Personengesellschaft nach außen hin zu erbringen.

2. Steuerliche Erfassung der Bw. / Firmenbucheintragung/ Gewerbeschein

Formalnachweise wie zB die Firmenbucheintragung, Steuernummer und Gewerbebefugnis sind allein zum Beweis einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Bw. noch nicht ausreichend. Die für eine Zurechnung der Einkünfte erforderliche nach außen hin gerichtete gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ist Gegenstand der abgabenbehördlichen Ermittlungspflicht. Diese umfasst

allerdings grundsätzlich nur die objektiven Merkmale eines Umsatzes und nicht die Erforschung der Absichten des Unternehmers (vgl. EuGH 6.4.1995, Rs C-4/94, BLP Group).

Im konkreten Fall ist festzuhalten, dass es weder Rechnungen, noch Vertrags- bzw. Geschäftsunterlagen gab, die bewiesen hätten, dass die Bw. mit ihrem Firmennamen und ihrer im Firmenbuch vermerkten Anschrift eine Aufnahme geschäftlicher Kontakte mit einer außenstehenden Person zur Durchführung von Umsätzen bzw. zur Erzielung von Einnahmen geknüpft hatte. Allein der Hinweis auf die Firmenbucheintragung, die steuerliche Erfassung sowie den Gewerbeschein begründet noch keine Unternehmereigenschaft. Für deren Entstehung kommt es nämlich nicht auf den handelsrechtlichen Entstehungszeitpunkt der Gesellschaft an, der mit der Eintragung der KEG gemäß § 3 Abs. 1 EGG im Firmenbuch entsteht, sondern ob die Gesellschaft nach außen hin auftritt und Vorleistungen zur Aufnahme ihrer Geschäftstätigkeit in Anspruch nahm (vgl. Ruppe UStG³ § 2 Tz 134ff, VwGH 26.3.2005, 2001/13/0302).

3. Gewerberechtlicher Geschäftsführer

Zur vorgebrachten Anmeldung eines gewerberechtlichen Geschäftsführers ist zunächst auszuführen, dass diese nur ein Indiz und kein Beweis für ein Beschäftigungsverhältnis ist.

Das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses nach § 4 Abs 2 ASVG kann nämlich nicht durch die Anmeldung der Sozialversicherung als gewerberechtlicher Geschäftsführer gemäß § 39 Abs 2 GewO 1994 allein nachgewiesen werden (vgl. VwGH 19.2.2003, 2000/08/0054).

In diesem Zusammenhang hielt die steuerliche Vertretung der Bw. dem berechtigten Einwand der Amtsvertreterin in der mündlichen Verhandlung, wonach die tatsächliche Einbezahlung der sozialversicherungsrechtlichen Vorschreibung für den gewerblichen Geschäftsführer nicht erwiesen ist, und darüber hinaus die genannte Vorschreibung nicht einmal in der im Dezember 2004 abgegebenen Einnahmen- und Ausgabenrechnung der Bw. enthalten war, nichts entgegen.

Die steuerliche Vertretung der Bw. gab dazu lediglich an, dass eine Abmeldung des gewerberechtlichen Geschäftsführers aus Kosteneinsparungsgründen und auf Grund der Möglichkeit erfolgt sei, mit der erteilten Gewerbebefugnis sechs Monate weiter tätig zu werden, was allerdings angesichts obiger Ausführungen, wonach im Ergebnis allein Herr P. als Einzelunternehmer Interesse an der Erbringung der in Rede stehenden Beratungstätigkeiten gehabt hatte, ohne jegliche Beweiskraft für das Bestehen einer betrieblichen Tätigkeit der Bw. bleibt.

Auch vermögen die in der mündlichen Verhandlung geäußerten Wunsch- und Willensvorstellungen der Bw., ohne ein Festhalten von objektiven Merkmalen ausgeführter Umsätze eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu begründen.

In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

Im konkreten Fall stellt sich die Frage, ob die nach den vorliegenden Ausgangsfakturen des Einzelunternehmens verrechneten Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Firmengründungen von der Bw. erbracht worden sind. Diese Leistungen sind der Bw. nur dann zuzurechnen, wenn diese bei Eingehen der Vertragsbeziehung zu Dritten, denen gegenüber die Leistungen erbracht wurden, aufgetreten ist. Denn nur dann kommt ihr die Dispositionsmöglichkeit über die Ausführung der in Rede stehenden Leistung zu.

Zweifelsohne gab es keine Geschäftsunterlagen und auch keine anderen Anhaltspunkte dafür, dass die Bw. nach außen hin in Form einer Vertragsbeziehung oder auch nur durch eine Rechnungslegung in Erscheinung getreten ist. Damit ist insgesamt betrachtet jedoch nicht erkennbar gewesen, dass Herr P. bei Erbringung der besagten Beratungsleistungen als persönlich haftender Gesellschafter der Bw. aufgetreten ist, er vielmehr infolge der alleinigen Rechnungslegung im Rahmen seines Einzelunternehmens die Wahl getroffen hatte, seinen Vertragspartnern über dieses Unternehmen seine Leistungen anzubieten und dafür das Unternehmerrisiko zu übernehmen.

Das für eine Zurechnung der Einkünfte erforderliche tatsächliche Tätigwerden müsste jedenfalls zum Ausdruck bringen, dass die beabsichtigten Leistungen nicht nur im Gesellschaftsvertrag oder im Gewerbeschein festgehalten, sondern auch nach außen hin ausgeführt wurden.

Die Bw. war zwar durch ihre Eintragung ins Firmenbuch rechtlich existent, doch hatte sie erwiesenermaßen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt und keine Einnahmen erzielt, sodass ihr vor diesem Hintergrund die Einkünfte nicht zuzurechnen waren.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, 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.

Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll). Die Erbringung von Leistungen ist (noch) nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (EuGH 14.2.1985, Rs 268/83 "Rompelman", EuGH 21.3.2000, Rs C-110/98 "Gabalfrisa", EuGH 8.6.2000 Rs C-396/98 "Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße"). Laut EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94 "INZO" genügt die Vergabe einer Rentabilitätsstudie. - Maßgeblich ist somit, wann nach außen erkennbar die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (Ruppe, UStG³, § 2 Tz 134).

Eine Personenhandelsgesellschaft entsteht im Innenverhältnis durch Abschluss des Gesellschaftsvertrags. Die Unternehmereigenschaft wird jedoch erst durch nach außen gerichtete Handlungen vermittelt. Vorbereitende Geschäfte sind bereits der Personenhandelsgesellschaft zuzurechnen (vgl. VwGH 17. 8. 1996, 92/14/0060).

Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit sind Vorbereitungshandlungen anzusehen, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene Leistungen ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sein können oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stehen (unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen) (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth Kristen/Wakounig, UStG kommentar § 2 Rz 194).

Für den Zeitpunkt des Beginns der Unternehmereigenschaft sind nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17. 5. 1988, 85/14/0106) (vgl. Berger in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig UStG-Kommentar §2 Rz 118).

Eine unternehmerische Tätigkeit muss durch ein zielstrebiges, auf eine rasche Betriebseröffnung gerichtetes Verhalten gekennzeichnet sein. Nach der Rechtsprechung des EuGH hat als Steuerpflichtiger zu gelten, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, iSv Art 4 der 6. RL 77/388/EWG eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt. Im Urteil vom 29. 2. 1996 in der Rs C 110/94 „«INZO»“ hat der EuGH im Zusammenhang mit der Erstellung einer Rentabilitätsstudie ausgeführt, dass die Durchführung einer Studie über die technischen und wirtschaftlichen Aspekte der beabsichtigten Tätigkeit als eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 der 6. RL angesehen werden kann, selbst wenn der Zweck dieser Studie in der Prüfung besteht, inwieweit die beabsichtigte Tätigkeit rentabel ist. Bei der Beurteilung der Zielstrebigkeit ist daher die Vorgangsweise des Abgabepflichtigen dahingehend zu untersuchen, ob sie auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, also im Wesentlichen um die Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich (VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134; VwGH 20.10.2004, 98/14/0126; VwGH 7.6.2005, 2001/14/0086, ritz, BAO³; § 101 Tz 10).

Im Berufungsfall war die behauptete wirtschaftliche Tätigkeit der Bw. – wie oben ausgeführt – nicht als erwiesen anzunehmen. Selbst die in Rede stehenden Rechnungen des Notars Dr. J. an die Bw. können mangels eines erkennbaren Zusammenhanges mit einer Aufnahme einer gewerblichen Betätigung durch die Bw. nicht dieser zugerechnet werden und vermögen daher alleine ihre Unternehmereigenschaft nicht zu begründen.

Demnach bleibt ebenso der Verweis des steuerlichen Vertreters auf das Urteil des EuGH „Inzo“ für die Berufung ohne Erfolg, zumal keine objektiven Anknüpfungspunkte vorliegen,

nach denen eine Absicht der Bw., wirtschaftlich tätig zu werden erkennbar war. Da nur solche Vorbereitungshandlungen zur Begründung der Unternehmereigenschaft geeignet sind, die in einem unmittelbaren, konkreten sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zur Ausführung des ersten Umsatzes stehen, und ein solcher lediglich auf Basis der vorgelegten nachgeschriebenen Rechnungen nicht festzustellen war, ist im Ergebnis die Unternehmereigenschaft der Bw. zu verneinen.

Demnach war die Berufung gegen die Aufhebungsbescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 als unbegründet abzuweisen.

Im Übrigen ist auszuführen, dass schriftliche Ausfertigungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen sind. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. Für die Aufhebung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gelten als *contrarius actus* dieselben Regelungen wie für einen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO (vgl. VwGH 12.9.1996, 96/15/0161, VwGH 27.6.1991, 91/13/0002, Ritz, BAO³, § 101 Tz 10).

Wie sich aus den angefochtenen Aufhebungsbescheiden betreffend die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 und 2002 ergibt, enthalten diese keinen Hinweis im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO, und haben daher keine Rechtswirkungen entfaltet. Die Berufung gegen die Aufhebungsbescheide betreffend die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO war demnach gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 7. Dezember 2009