

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik, die Richterin MMag. Elisabeth Brunner, den Laienrichter Dr. Kurt Denk und den Laienrichter Peter Grüner über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert WirtschaftsprüfungsGmbH, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 5. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 6. September 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 1997 bis 1999, Umsatzsteuer 1997 bis 2001, Haftungsbescheid betreffend KEST 1999 bis 2002, nach der am 10. September 2014 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 1997 bis 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 1999 wird teilweise stattgegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 wird abgewiesen.  
Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 wird zurückgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend KEST 1999 bis 2002 wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird aufgehoben.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer damaligen GmbH & Co OHG, fand die Streitjahre betreffend eine Außenprüfung statt.

Im Zuge dieser Außenprüfung ergingen Vorhalte zum Prüfungsverfahren gemäß § 99 Abs 2 FinstrG:

**Vorhalt vom 18.6.2003** (im ggstdl Verfahren relevante Fragen, Zusammenfassung):

- Büromaschinen 1997

ER 10 v 16.11.1997 – Fa Comet – Philips Color, Lieferadresse ist der Wohnsitz von Mag. A. X. 33.325 + 20% USt. Keine betriebliche Veranlassung!

- Div. Aufwandsabgrenzungen bzw ER in darauffolgenden Jahren

Nachstehende Aufwendungen seien ausführlich zu konkretisieren, dh der erbrachte Leistungsumfang entsprechend nachzuweisen und zu erläutern bzw die betriebliche Veranlassung, dh die Verbindung mit entsprechenden Einnahmen herzustellen und zu dokumentieren.

Die entsprechenden Aufwendungen und die Zweifel der Bp daran sind anschließend nach Jahr, Betrag, Konto und Leistungsbeschreibung angeführt.

- Projektbezogene Aufwendungen

Verschiedene aufgezählte Aufwendungen stünden in keinem Verhältnis mit den erzielten Einnahmen. Begründung!

- Kosten für B-Gasse 1234

Aufwendungen, die mit der Sanierung des Privathauses von Mag. X. iZ stehen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.2003** wurde iW ausgeführt,

- Büromaschinen: Der Bildschirm sei tatsächlich einige Wochen zu Testzwecken im Büro des Einzelunternehmens von Mag. X. gestanden, sei dann jedoch an den Firmenstandort der X. & Y. OHG überstellt und dort im Rahmen der Geschäftstätigkeit genutzt worden.

- Diverse Aufwandsabgrenzungen bzw Eingangsrechnungen:

Die X. & Y. OHG sei bereits im Jahr 1990 gegründet und im Firmenbuch als OHG registriert worden. Im Oktober 1997 sei ein Gesellschafterwechsel und im Jänner 1998 ein Firmensitzwechsel erfolgt.

In den ersten Geschäftsjahren bis 1997 seien Consulting Aufträge abgewickelt worden, insbesondere für Unternehmen und Unternehmensprojekte. Seit 1997 sei eine Erweiterung der Geschäftstätigkeit und eine Spezialisierung in der Immobilienbranche erfolgt.

In diesem Zusammenhang habe die OHG die Vorbereitung, Analyse, Aufbereitung und Betreuung von Immobilienprojekten sowie die Übernahme von Leistungen iZm der

Entwicklung von Immobilien übernommen. Darunter seien alle Maßnahmen zu verstehen, die die Werthaltigkeit einer Immobilie steigern. Die Bf investiere nicht selbst in Immobilien, sondern ausschließlich in deren Entwicklung. Sie übernehme auch das Marketing und die Vertriebsleistungen der entwickelten Immobilien. Sie werde aG von Vereinbarungen mit den jeweiligen Eigentümern am Verwertungserlös beteiligt und/oder erziele Beratungs- und Dienstleistungserlöse. Seit 1998 sei die Bf auch als Immobilienmakler tätig. Nach Anfangsinvestitionen sei bereits 1998 die Gewinnschwelle überschritten und ein Jahresgewinn von ATS 403.850,-- erzielt worden.

Zu den einzelnen Rechnungen:

- Rechnung über ATS 450.000,-- vom 27.7.1998 der ABC M. S. GmbH

Es handle sich um die Vermittlung von Immobilien einschließlich der Beratung iZm Immobilieninvestitionen durch den Berater Hrn G. von der ABC M. S. GmbH. Es habe sich um die Vermittlung eines Objekts in der B-Straße , das in weiterer Folge von der Bf betreut und entwickelt worden sei, gehandelt. Es habe sich um mehr als 18 Berater-Tage gehandelt.

- Rechnung über ATS 340.000,-- vom 30.7.1998 der ABC M. S. GmbH:

Ebenfalls Vermittlung von Immobilien einschließlich Beratung durch Fr W. von der ABC M. S. GmbH betreffend ein Objekt in NÖ . 14 Berater-Tage.

- Rechnung über ATS 600.000,-- vom 28.7.1998 der ABC M. S. GmbH

Ebenfalls Vermittlung von Immobilien und Beratung durch Hrn V. und Frau K. von der ABC. Objekte in A-Gasse und R-Gasse . Mehr als 22 Berater-Tage.

- Konto "Beratungsaufwand"

Aufgabe der ABC sei es gewesen, ein Beteiligungsangebot zu konzipieren samt allen erforderlichen Unterlagen. Erhebung und Ausarbeitung der wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen und Bereitstellung entsprechender Präsentationsunterlagen mit dem Ziel, der Bf Beteiligungskapital in Form von stillen Gesellschaftereinlagen mit der Zielgröße ATS 10 Mio zur Verfügung zu stellen. Beratungsleistungen von mehr als 28 Berater-Mann-Tagen. Der vereinbarte Tagessatz hätte sich um eine vertraglich vereinbarte Wertgebühr iHv 1,5% erhöht. Das Honorar entspreche den Honorar-Richtlinien des Fachverbandes der Unternehmensberater. Beteiligungskapital von ATS 10 Mio hätte aufgenommen werden können.

- Zu den drei weiteren Rechnungen der ABC aus dem Jahr 1997:

Da es sich um ein völlig neues Marktsegment gehandelt habe, war es selbstverständlich, umfangreiche Investitionen tätigen zu müssen; die Bf habe von der ABC umfangreiche Beratungsleistungen bezogen, wobei die Beratungsschwerpunkte 1997 in Analysen, Erhebungen von Marktdaten und Verwertungsmaßnahmen des Immobilienmarktes im nördlichen Bgld und in Wien lagen.

- Kto "Werbung, Marketing allgemein" und "Marketingaufwand Immobilien"

Die Rechnung 7 vom 29.10.1997 der C. M KEG betreffe Marketing-Beratungsleistungen iZm der Vermarktung von Immobilieninvestitionen. Konkret Verrechnung von 10 Berater-Mann-Tagen im Ausmaß von je TS 15. .

Die Rechnung 26 vom 25.6.1998 der ABC betreffe Beratungsleistungen iZm der Erstellung von Berechnungsgrundlagen, Musterberechnungen, Musterverträgen und sonstigen Vereinbarungen für Vorsorgewohnungen. Konkret Verrechnung von 30 Berater-Mann-Tagen im Ausmaß von je TS 25.

Die Rechnung 27 vom 29.6.1998 der ABC betreffe Beratungsleistungen iZm der Erstellung von Marketing- und Verkaufsunterlagen für Vorsorgewohnungen. Konkret Verrechnung von 6 Berater-Mann-Tagen von je TS 30.

Die Rechnung 39 vom 29.7.1998 der ABC betreffe weitere Beratungsleistungen iZm der Vermarktung von Immobilien. Verrechnung von 12 Berater-Mann Tagen im Ausmaß von je TS 20.

Anmerkungen zu diesen Rechnungen:

In den beschlagnahmten Unterlagen seien ausführliche Konzepte, Broschüren und Dokumentationen über den Verkauf von Vorsorgewohnungen zu finden, die die obigen Leistungen dokumentieren. Auch die in der Folge erstellten Präsentationsmappen und Unterlagen für Projekte würden sich unter den beschlagnahmten Unterlagen finden.

Die verrechneten Tagessätze seien fremdüblich.

Kto "Werbung, Marketing Immobilienbereich"

Die Rechnung 9 vom 30.11.1997 der C. M KEG über ATS 420.000,-- betreffe Marketing-Beratungsleistungen für Immobilienverkäufe, Marktanalysen über Anbieter und Makler und die Ausarbeitung eines Vergleichskonzeptes für Deutschland und die USA. Verrechnung von 28 Berater-Mann Tagen im Ausmaß von je TS 15.

Inhaltlich Prüfung des amerikanischen bzw schweizer Immobilienmarktes mit Dokumentation, die sich bei den beschlagnahmten Unterlagen befindet.

Die Rechnung 30 vom 31.12.1997 über ATS 600.000,-- der C. M KEG betreffe Marketing-Beratungsleistungen für das Marketingprojekt "Verwertung P-Gasse 2345 " und umfasse die Prospektkonzeption, das Lay-out und die Werbung. Pauschale Verrechnung. Inhaltlich Marketingaufwendungen für dieses Projekt samt Dokumentation, welche sich in den beschlagnahmten Unterlagen befindet. Präsentationsmappen inkl Vorkalkulationen, Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Vertragsentwürfe etc.

Erfolgreiche Mitwirkung der Bf bei Verkauf der Wohneinheiten.

"Rechts und Beratungsaufwand"

Ergänzend habe die Kzl Mag. H. die steuerliche Konzeption erarbeitet, an der Erstellung des Gesamtkonzeptes mitgewirkt und Investoren beraten.

Die Kosten würden 4% des Beteiligungskapitals betragen.

1998 "Vermittlung Beteiligungskapital"

Hr Q. habe im Jahre 1998 ein weiteres Vermittlungshonorar erhalten. Die Aufwendungen seien im Rahmen der allgemeinen Beratungsleistungen der ABC enthalten gewesen, nur nicht detailliert ausgewiesen. Entscheidung 1998: Direkte Verrechnung gegenüber der Bf.

1999 "Bezogene Leistungen" und Immobilien-Consultingaufwand allgemein"

4 Rechnungen von gesamt ATS 940.000,-- netto. Daneben Personalkosten von ATS 278.000,-- 1999. Diesen beiden Hauptaufwandpositionen stünden laut Rohbilanzliste

Umsatzerlöse von gesamt ATS 2,513.400,-- im Jahr 1999 und ATS 3,178.560,-- im Jahre 1998 gegenüber.

Geringe Personalkosten, daher Bedienung der Ressourcen der Firmen ABC für allgemein laufende Geschäftstätigkeit und MNO GmbH zur Erledigung der Verkaufstätigkeiten.

Die Rechnungen der C. M KEG vom Februar bezogen sich auf die Verkaufsaktivitäten für die P-Gasse und die Rechnung vom April auf die Verkaufsaktivitäten für die W-Straße .

Rohgewinn allein für 1999 ATS 1,295.000,--.

#### 1999 "Beratung"

Steuerliche Beratung durch Dkfm. Stb iZm Vorsorgewohnungskäufen für Projekte W-Straße und P-Gasse.

#### Projektbezogene Aufwendungen

Jedes Unternehmen, auch Beratungs- und Dienstleistungsunternehmen wie die Bf, investiere in eine Vielzahl von Projekten und Geschäften, ohne Klarheit, ob entsprechende Erträge erwirtschaftet werden können.

Bei einzelnen Projekten der Bf seien teilweise Erträge zugeflossen, in einigen Projekten würden in den Jahren 2003 – 2007 weitere Erträge erwartet. Erwirkung anderer Ertragspotentiale, in die vorher nicht direkt investiert worden sei.

Eine direkte Aufrechnung von Erträgen und Aufwendungen in einem Dienstleistungsunternehmen, das in 15 konkrete Projekte investiere, das aber dann am Ertragspotential von 100 Projekten oder Objekten der betreuten Eigentümer und Dritter partizipieren könne, sei nicht möglich und wirtschaftlich auch in keiner Weise zu begründen.

Zwischenergebnis: 1997/1998 Investition von rd ATS 12 Mio; Umsatz von ATS 10,4 Mio in den Geschäftsjahren 1998, 1999, 2000 und 2001. Stpfl Gewinn von gesamt rd 2,02 Mio.

#### Kosten für B-Gasse 1234

Diese Rechnungen gehörten in das Einzelunternehmen von Hrn Mag. X..

#### **Vorhalt vom 17.6.2005** (im ggstdl Verfahren relevante Fragen):

##### Büromaschinen

Der mit ER v 16.11.1997 bei der Fa Comet angeschaffte Philips Color sei nicht – wie in der 1. Vorhaltsbeantwortung – angeführt – ein Bildschirm, sondern ein Farbfernsehgerät! Da das Gerät an die Privatadresse des Mag. X. geliefert worden sei, würde nach wie vor um den Nachweis der betrieblichen Veranlassung ersucht.

##### Zweifelhafte Eingangs- und Ausgangsrechnungen

Bei den idF ausgewiesenen Fakturen bestünde die begründete Vermutung, dass die darin ausgewiesenen Leistungen nicht ausgeführt worden seien bzw der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspreche. Zu diesen Leistungen gäbe es keinerlei Grundaufzeichnungen, Verträge, Vereinbarungen oder sonstigen Schriftverkehr, somit keinerlei Nachweis, dass diese Leistungen tatsächlich bzw im fakturierten Umfang erbracht worden seien.

Mag. X. habe die fehlenden Dokumentationen damit begründet, dass unter Zeitdruck viele unternehmerische Entscheidungen mündlich getroffen worden seien. Schriftliche Ausführungen, die künftig vorgelegt würden, seien Rekonstruktionen der ursprünglich nicht dokumentierten Vorgänge.

Im Baugewerbe und den damit verwandten Gewerben seien eine ausschließliche verbale Kommunikation zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer und eine ausschließlich geistige Dokumentation der Geschäftsabläufe und der Leistungsergebnisse unüblich. Die Abwicklung ernsthafter Geschäfte auf dieser Grundlage sei undenkbar.

Selbst in der eigenen Unternehmensgruppe würden dort, wo die Leistungen unbestritten sind, fremdübliche Aufzeichnungen geführt.

Es werde ersucht, zu jeder einzelnen Rechnung detailliert bekannt zu geben, in welchem Zeitraum, welche Personen welche konkreten Leistungen erbracht hätten und dieses durch geeignete sonstige Unterlagen zu beweisen.

Die nachträgliche Rekonstruktion sei unglaubwürdig.

Bei Nichterbringung glaubwürdiger und nachvollziehbarer Leistungsnachweise würden

- bei den rechnungsausstellenden Firmen die Erlöse entsprechend gekürzt
- die darin enthaltene Umsatzsteuer gemäß § 11 (14) UStG 1994 geschuldet
- bei den Rechnungsempfängern der Abzug als Betriebsausgabe sowie der Vorsteuerabzug mangels Leistungserbringung versagt

in der ersten Vorhaltsbeantwortung vom 20.11.2003 seien keinerlei Nachweise über die erbrachten Leistungen geliefert worden. Bei einigen Rechnungen sei ausgeführt worden, dass sich in den beschlagnahmten Unterlagen entsprechende Nachweise fänden. Falls diese Äußerung aufrecht erhalten bleiben sollte, dann wären aus dem Beschlagnahmeprotokoll, welches dem Abgpfl vorliege, die entsprechenden Unterlagen zu konkretisieren.

Es werde um Vorlage von Verträgen bzw Vereinbarungen, detaillierten Leistungsverzeichnissen, Auftrags- und Zeitbestätigungen, erworbenen Konzeptunterlagen, Recherchen-Bericht bzw um Angaben, welche Personen die Leistungen erbracht hätten, ersucht. Ebenso werde um Bekanntgabe ersucht, mit welchen Erträgnissen derartige Aufwendungen im Zusammenhang stünden.

Die zweifelhaften Ein- und Ausgangsrechnungen sind in der Beilage 1 angeführt.

#### Eingangsrechnung EG X-Straße

Die ER v 31.1.2000 iHv 228.000,-- + 20% USt. über die Vermietung von Werbeflächen auf der Straßenseite X-Straße für 1-12/1999 sei auf dem Kto "Werbung, Marketing allgemein" als Aufwand verbucht worden.

Im Zuge einer Bp bei der EG sei festgestellt worden, dass die Hausfronten dieses Objektes als Werbeflächen ungeeignet seien. Eine erforderliche Bewilligung zur Anbringung von Werbetafeln sei nicht beantragt worden. In einer sichergestellten Datei "Schilderliste.doc", in welcher die an den div Objekten angebrachten Werbeschilder aufgelistet seien, sei die nämliche Adresse nicht angeführt gewesen.

Mangels erbrachter Leistung sei diese Rechnung als sog. Scheinrechnung qualifiziert worden. Es würde daher bei der OHG sowohl der Aufwand als auch die Vorsteuer nicht anerkannt.

Kto "bezogene Leistungen" 1997

Die Fehlbuchungen laut erster Vorhaltsbeantwortung würden wie folgt korrigiert.

Kosten für B-Gasse

Diese Ausgaben könnten nicht – wie in der Vorhaltsbeantwortung angeführt – beim Einzelunternehmen des Mag. X. zur Gänze berücksichtigt werden, sondern – falls das Arbeitszimmer in der B-Gasse steuerlich anerkannt würde – entsprechend anteilig.

### **Schreiben der Bf vom 15.9.2005**

Es wird ausgeführt, dass diverse Unterlagen zu den von der Bp angeführten Geschäftsfällen benötigt würden. Ersuchen um Übermittlung der beschlagnahmten Kaufverträge, Rechnungen, Gesellschaftsverträge, Unterlagen und Aufzeichnungen, die in Bezug zu konkreten Fragen im Vorhalt stehen.

### **Schreiben der Bp vom 4.10.2005**

Darin werden in den Beilagen Rechnungskopien von sämtlichen im Vorhalt vom 17.6.2005 angesprochenen Rechnungen übermittelt. Dies sei eine Serviceleistung, wozu die Behörde nicht verpflichtet wäre, da mit Vorhalt vom 17.6.2005 die Einsichtnahme und Anfertigung von Kopien angeboten worden sei.

### **Ergänzungsvorhalt vom 11.11.2005**

Ergänzung zu "zweifelhafte Eingangs- und Ausgangsrechnungen". Es wird ersucht, auch hinsichtlich der beiliegenden Ausgangsrechnungen konkret Stellung zu nehmen. Es handle sich um Fakturen mit zumeist pauschalen Leistungsbeschreibungen. Bei den beiliegenden Fakturen bestehe aus den näher angeführten Gründen die begründete Vermutung, dass die darin ausgewiesenen Leistungen nicht ausgeführt worden seien bzw der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspreche. Selbst in der eigenen Unternehmensgruppe würden dort, wo die Bauleistungen unbestritten sind, die näher beschriebenen fremdüblichen Aufzeichnungen und Dokumentationen geführt.

Der Abgpfl würde ersucht, zu jeder einzelnen Rechnung detailliert bekannt zu geben, in welchem Zeitraum welche Personen welche konkreten Leistungen erbracht hätten und dieses durch geeignete sonstige Unterlagen zu beweisen.

Zu den nachstehenden Eingangsrechnungen seien trotz mehrmaliger Urgenz keinerlei Unterlagen über die zugekauften Leistungen vorgelegt worden.

### **Vorhalt vom 16.3.2006 (im ggstdl Verfahren relevante Fragen):**

Zusammenfassung der offenen Punkte:

Es sei keine Beantwortung der Vorhalte vom 17.6. und 11.11.2005 erfolgt.

- Die Mitunternehmerstellung der Beteiligten an der X. & Y. GmbH & Co OHG sei aus den näher dargestellten Gründen nicht gegeben. Die bisher als Mitunternehmer

behandelten Treugeber seien echte stille Gesellschafter. Die Gewinnzuteilung würde nach Maßgabe des wirtschaftlichen Erfolges (tatsächlich erfolgte Gewinnauszahlung) durchgeführt. Von den an die stillen Gesellschafter durchgeführten Ausschüttungen würde im Auszahlungszeitraum die KEST vorgeschrieben.

- Bei dem mit ER v 16.11.1997 bei der Fa Comet angeschafften Gerät handle es sich um ein Farbfernsehgerät. Lieferung an die Privatadresse des Mag. X. und kein Nachweis einer betrieblichen Veranlassung. Daher würde das Gerät aus dem BV ausgeschieden und die Vorsteuer nicht anerkannt.
- Bei den näher angeführten "zweifelhaften Eingangs- und Ausgangsrechnungen" seien keine glaubwürdigen und nachvollziehbaren Leistungsnachweise vorgelegt worden. Dies hätte die näher beschriebenen steuerlichen Konsequenzen.
- Bei den "nicht abgerechneten Leistungen" (in der Beilage angeführte ER, die als Aufwand verbucht worden seien) hätte keine Verbindung mit entsprechenden Einnahmen hergestellt werden können; daher würden in gleicher Höhe "nicht abgerechnete Leistungen" an die jeweiligen Liegenschaftseigentümer, für die die Umsatzsteuerschuld bereits entstanden sei, bilanziert.
- Bei der Eingangsrechnung EG X-str über die Vermietung von Werbeflächen handle es sich um eine Scheinrechnung (Leistung nicht erbracht). Sowohl der Aufwand als auch die Vorsteuer würden nicht anerkannt.
- Die Kosten für B-Gasse könnten nicht als Aufwand in der OHG berücksichtigt werden; es erfolge eine Ausbuchung über das Privatverrechnungskonto Mag. X..

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 14.4.2006** wurde iW ausgeführt:

#### Büromaschinen

Der Bildschirm würde zu Präsentations- und Schulungs- und Fortbildungszwecken sowie zum Abspielen von diversen Marketingvideos betrieblich genutzt. Bis auf einen kurzen Testlauf im Büro des Einzelunternehmens von Mag. X. habe sich das Gerät im Besprechungszimmer des Büros der Bf befunden und sei dort auch nur zu betrieblichen Zwecken genutzt worden.

#### Zweifelhafte Eingangs- und Ausgangsrechnungen

Bei welchen der insgesamt 29 Rechnungen welche ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht sein sollen und welche nicht wertentsprechend fakturiert sein sollen, sei im Vorhalt nicht angeführt. Daher sei eine Stellungnahme nicht möglich.

Auf die Üblichkeit des Abschlusses mündlicher Vereinbarungen aus Ersparniszwecken und im Hinblick auf den häufig auftretenden Zeitdruck werde hingewiesen. Es bestehe auch Formfreiheit hinsichtlich der abgeschlossenen Verträge.

Gerade im Baubereich seien Vereinbarungen üblich, die Auftragsgegenstand und – entgelt pauschal festlegen; Voraussetzung sei, dass einander fachkundige Partner gegenüberstehen.

Zur Veranschaulichung würden zwei einschlägige anonymisierte Auskünfte der Wirtschaftskammer Wien, Landesinnung der Baugewerbe und Landesinnung der Elektrotechniker vorgelegt.

Es werde daher der Antrag gestellt, zum Beweis für die Branchenüblichkeit von Pauschalvereinbarungen im Bau- und Baunebengewerbe ein Gutachten der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft, Fachgruppe Bau- und Bauhilfsgewerbe, einzuholen.

Zusätzlich werde beantragt, zum Beweis für die tatsächliche wertangemessene Erbringung der in den str Fakturen angeführten Leistungen Mitglieder der vertretungsbefugten Organe der Rechnungsaussteller und –empfänger, insbesondere den damaligen Geschäftsführer der Gesellschaft, Hrn Mag. X. unter konkretem Vorhalt der als bedenklich erachteten Leistungen und Bekanntgabe des angenommenen Mangels als Zeugen zu vernehmen und das Gutachten eines Sachverständigen aus dem Baufach darüber einzuholen, ob die konkret beanstandeten Einzelleistungen erbracht worden seien oder nicht bzw. wertangemessen in Rechnung gestellt worden seien.

Das Ersuchen über die Erbringung konkreter Leistungen wäre zweckmäßigerweise an die jeweiligen Rechnungsaussteller als Leistungserbringer zu richten. Die Bf als Rechnungsempfängerin sei dazu mangels zur Verfügung stehender Unterlagen nicht imstande.

#### Eingangsrechnung X-Straße

Die Werbefläche der Straßenseite ggstdl Objektes sei tatsächlich angemietet worden. Dafür sei keine Bewilligung erforderlich, sofern die Schilder nicht in den Luftraum der Stadt ragten.

Die Bp werde aufgefordert, der Bf die Datei "Schilderliste.doc" zur Verfügung zu stellen. Diese Datei beziehe sich wahrscheinlich auf ein ganz anderes Unternehmen und sei zu einem ganz anderen Zweck zu einem ganz anderen Zeitpunkt erstellt worden und sei daher als Beweismittel insofern völlig unbrauchbar.

#### Kosten B-Gasse

Diese Kosten können ausschließlich dem Arbeitszimmer des Hrn Mag. X. angerechnet werden, da sie in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer des Einzelunternehmens des Mag. X. stünden bzw nur der Verbesserung des Arbeitszimmers dienten.

Im **Bericht über die Außenprüfung** wurde uA ausgeführt, bei der geprüften Gesellschaft handle es sich um eine GmbH & Co OHG. Komplementäre im Prüfungszeitraum seien Mag. A. X. und Hr. J. Y..

Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 1997 bis 1999, Umsatzsteuer 1997 bis 2001 sowie Haftungsbescheid betreffend KEST 1999 bis 2002 wurden iW folgende Feststellungen getroffen:

Bezüglich Tz 2 Büromaschinen wurde iW auf Pkt. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dort wird ausgeführt:

"Der mit ER v. 16.11.1997 bei der Fa. Comet angeschaffte Philips Color ist nicht – wie in der 1. Vorhaltsbeantwortung angeführt – ein Bildschirm, sondern ein Farbfernsehgerät (siehe auch handschriftlicher Vermerk auf der ER)! Da das Gerät an die Privatadresse des Mag. X. A. geliefert wurde und bisher kein Nachweis einer betrieblichen Veranlassung beigebracht wurde, wird das Gerät von der Bp aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und daher auch die Vorsteuer nicht anerkannt (die Anschaffung wird über das Verrechnungskonto Mag. X. A. ausgebucht).

Der Behauptung, das Gerät stand einige Wochen zu Testzwecken im Büro des Einzelunternehmens von Hrn Mag. X. und wurde dann jedoch an den Firmenstandort der X. & Y. OHG überstellt und dort im Rahmen der Geschäftstätigkeit (Präsentationen, Vorführung von Schulungsvideos, diverse Marketingmaßnahmen etc) genutzt, kann seitens der Bp nicht gefolgt werden, da der Fernseher am 25.2.2002 von Hrn Mag. X. A. an die Z. VV GmbH verkauft wurde und mit Mietvertrag v. 4.3.2002 angemietet wird."

Gemäß „Änderungen der Besteuerungsgrundlagen Umsatzsteuer“ kürzte die Bp die Vorsteuer im Jahr 1997 um ATS 6.665,00.

Bezüglich Tz 3 Zweifelhafte Eingangsrechnungen und Tz 4 Zweifelhafte Ausgangsrechnungen wurde auf Pkt 4 (samt Beilage 1) der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dort wird uA ausgeführt:

"Mit Vorhalt vom 18.6.2003, 17.6.2005 und 11.11.2005 wurden zu diversen Ein- und Ausgangsrechnungen Unterlagen abverlangt. In diesen Fakturen werden zumeist pauschale Leistungsbeschreibungen angegeben bzw es wurde gebeten, die Verbindung zu entsprechenden Einnahmen herzustellen.

Es wird seitens der Bp nicht in Abrede gestellt, dass Pauschalvereinbarungen üblich sind. Es ist jedoch unüblich, dass mit Ausnahme von Rechnungen keinerlei Unterlagen (Verträge, Vereinbarungen, Arbeitsaufzeichnungen, Nachweis der Ergebnisse bzw überhaupt irgendeiner Tätigkeit) existieren.

Bei den in der Folge ausgewiesenen Fakturen besteht die begründete Vermutung, dass die darin ausgewiesenen Leistungen nicht ausgeführt wurden bzw der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspricht.

Zu diesen Leistungen gibt es keinerlei Grundaufzeichnungen, Verträge, Vereinbarungen oder sonstigen Schriftverkehr, somit keinerlei Nachweis, dass diese Leistungen tatsächlich bzw im fakturierten Umfang erbracht wurden.

Bei der Vernehmung ... hat der Geschäftsführer ... die fehlende Dokumentation damit begründet, dass unter Zeitdruck viele unternehmerische Entscheidungen mündlich getroffen wurden. ...

Im Baugewerbe und den damit verwandten Gewerben sind eine ausschließliche verbale Kommunikation zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer und eine ausschließlich geistige Dokumentation der Geschäftsabläufe und der Leistungsergebnisse unüblich. Die Abwicklung ernsthafter Geschäfte auf dieser Grundlage ist undenkbar.

Selbst in der eigenen Unternehmensgruppe werden dort, wo die Leistungen unbestritten sind, fremdübliche Aufzeichnungen und Dokumentationen geführt!

Der AbgpfL wurde ersucht, zu jeder einzelnen Rechnung detailliert bekannt zu geben, in welchem Zeitraum, welche Personen (...) welche konkreten Leistungen erbracht haben und dieses durch geeignete Unterlagen zu beweisen. Es wurde darauf hingewiesen, dass die nachträgliche Rekonstruktion einer Vielzahl von Geschäftsfällen mehrerer Jahre aus dem Gedächtnis, ohne geeigneter schriftlicher Unterlagen unglaubwürdig und zur Erhellung des Sachverhaltes nicht geeignet ist.

...

Zu den in der Beilage 1 angeführten Ein- und Ausgangsrechnungen wurden trotz mehrmaliger Urgenz keinerlei Unterlagen über die zugekauften Leistungen (Verträge bzw Vereinbarungen, detaillierte Leistungsverzeichnisse, Auftrags- bzw. Zeitbestätigungen, erworbene Konzeptunterlagen, Recherchen-Berichte, Angaben darüber, welche Personen die Leistungen erbracht haben) vorgelegt, die eine Anerkennung als Betriebsausgabe rechtfertigen. Es konnten auch keine unmittelbar damit verbundenen Erträge benannt werden.

Da keine entsprechend glaubwürdigen und nachvollziehbare Leistungsnachweise vorgelegt wurden,

- sind bei der rechnungsausstellenden Firma die Erlöse im entsprechenden Ausmaß zu kürzen,
- wird die darin ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 (14) UStG 1994 bis zu einer Stornierung dieser Rechnungen geschuldet,
- wird bei den Rechnungsempfängern der Abzug als Betriebsausgabe sowie der Vorsteuerabzug mangels Leistungserbringung versagt.“

In der Beilage 1 wurden die Rechnungen nach Datum, Aussteller, Kurzbezeichnung, Betrag netto, Umsatzsteuer und Abgrenzung Vorjahr aufgelistet.

Bezüglich Tz 5 Nicht abgerechnete Leistungen wurde auf Pkt 5 (samt Beilage 2) der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dort wird ausgeführt:

"Die in der Beilage 2 angeführten Eingangsrechnungen wurden als Aufwand verbucht. Da trotz mehrmaliger Urgenzen keine Verbindung mit entsprechenden Einnahmen hergestellt werden konnte, werden im Zuge der Bp in gleicher Höhe "nicht abgerechnete Leistungen" an die jeweiligen Liegenschaftseigentümer bilanziert. Die Umsatzsteuerschuld für diese Leistungen ist ebenfalls bereits entstanden."

In der Beilage 2 wurden die entsprechenden Rechnungen nach Datum, Aussteller, Kurzbezeichnung, Betrag netto und Umsatzsteuer sowie das Ausmaß der Weiterverrechnung an die jeweiligen Liegenschaftseigentümer aufgelistet.

Bezüglich Tz 6 ER EG X-Straße 43210 wurde auf Pkt 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dort wird ausgeführt:

"Die ER ... über die Vermietung von Werbeflächen auf Straßenseite X-Straße 43210 für 1-12/1999 wurde auf dem Kto "Werbung, Marketing allgemein" als Aufwand verbucht.

Im Zuge einer Bp bei der EG X-Straße 43210 wurde festgestellt, dass die Hausfronten dieses Objektes als Werbeflächen ungeeignet sind. Eine in Anlehnung an § 60 der Wiener Bauordnung erforderliche Bewilligung zur Anbringung von Werbetafeln wurde nicht beantragt. In einer sichergestellten Datei

"Schilderliste.doc", in welcher die an den diversen Objekten angebrachten Werbeschilder aufgelistet sind, war die Adresse ... X-Straße 43210 nicht angeführt. Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden Fotos der X-Straße 43210 sichergestellt, aus denen hervorgeht, dass keinerlei Werbetafeln etc. im obigen Zeitraum angebracht waren. Mangels erbrachter Leistung wurde diese Rechnung als sog. Scheinrechnung qualifiziert. In Anlehnung an diese Feststellung wird daher bei der OHG sowohl der Aufwand als auch die Vorsteuer nicht anerkannt.

Bezüglich Tz 7 Bezogene Leistungen wurde auf Pkt. 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dort wurde ausgeführt:

Kto "bezogene Leistungen" 1997

Lt. Erster Vorhaltsbeantwortung vom 20.11.2003 sind nachstehende Buchungen des Jahres 1997 als Fehlbuchungen zu werten und sie werden daher seitens der Bp wie folgt korrigiert:

...

Gewinnänderung 1997        900.000,--.

Bezüglich Tz 8 Kosten B-Gasse wurde auf Pkt. 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dort wurde ausgeführt:

Lt. erster Vorhaltsbeantwortung handelt es sich bei den im Jahr 1998 auf dem Kto "Projektaufwand P-Gasse" verbuchten Kosten für das Objekt B-Gasse 1234 in Höhe von 59.672,-- + 20% USt um Ausgaben des Mag. X. A. (Wohnadresse).

Die Kosten können daher nicht als Aufwand in der OHG berücksichtigt werden und es erfolgt daher eine Ausbuchung über das Privatverrechnungskonto Mag. X. A. (inkl. einer Vorsteuerkürzung).

Ob diese Kosten iZm dem betrieblichen Arbeitszimmer des Einzelunternehmers Mag. X. A. stehen, ist im ggstdl Prüfungsverfahren irrelevant.

Bezüglich Tz 9 Sonderbetriebsausgaben wurde auf Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dort wurde unter

"2. Atypisch stille Gesellschafter lt Gesellschaftsvertrag v 9.6.1998 – Verneinung der Mitunternehmerstellung" iW ausgeführt:

Mit Gesellschaftsvertrag wurde die X. & Co am 1.9.1990 gegründet. Gesellschafter waren Mag. X. A. und die C. B-GmbH. ... Ab Juli 1995 sind die Herren Mag. A. X. und J. Y. zu gleichen Teilen Gesellschafter.

Die beiden persönlich haftenden Gesellschafter bringen jeweils ihre Arbeitsleistung in das Unternehmen ein. (§ 4 des Gesellschaftsvertrages). Die Kapitalanteile an der Gesellschaft werden zwischen den beiden persönlich haftenden Gesellschaftern im Verhältnis 50:50 aufgeteilt. Zur Geschäftsführung und Vertretung ist ausschließlich Hr. Mag. X. A. berechtigt.

Im Oktober 1997 trat Hr. Y. J. anstatt der C. ... als Gesellschafter ein und ab diesem Zeitpunkt waren sowohl Hr. Mag. X. A. als auch Hr. Y. J. selbständig zur Vertretung berechtigt. Diese beiden Herren waren im restlichen Prüfungszeitraum die persönlich haftenden Gesellschafter der OHG.

Mit atypisch stillen Gesellschaftsvertrag vom 9.6.1998 wurde die atypisch stille Gesellschaft für die Beteiligung am Ergebnis ab dem 1.10.1997 zwischen der OHG und C. ... (als Treuhänder) gegründet. Das Gesellschaftsverhältnis wurde als Zusammenschluss auf der Grundlage des Art. IV UmgrStG vereinbart.

Die Zeichnungssumme betrug 6,110.000,--.

Gemäß Punkt II des Gesellschaftsvertrages nehmen die atypisch stillen Beteiligten rückwirkend mit 1.10.1997 am Gewinn und Verlust des Unternehmens im Verhältnis der geleisteten Einlage zum Eigenkapital des Geschäftsherren teil.

Gemäß Punkt IX des Gesellschaftsvertrages ist zur Führung der Geschäfte und Vertretung nur der Geschäftsherr berechtigt und verpflichtet, der durch seine Organe vertreten wird, die auch die Geschäftsführung besorgen. Im Außenverhältnis hat der Geschäftsherr aufzutreten.

Dem stillen Gesellschafter stehen Einschau- und Informationsrechte zu, er erhält einen jährlichen Geschäftsbericht und ein Stimmrecht bei der jährlichen Gesellschafterversammlung. Bei außergewöhnlichen Maßnahmen hat der Geschäftsherr seine Zustimmung einzuholen.

Gemäß Gesellschaftsvertrag Punkt XII wird die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet. Eine ordentliche Kündigung (ganz oder teilweise) der stillen Gesellschaft durch den Geschäftsherrn ist erstmals mit Wirkung zum 31.12.2007 möglich. Ab diesem Zeitpunkt kann die stille Gesellschaft durch den Geschäftsherrn jährlich mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres durch Kündigung aufgelöst werden.

Der Treuhänder verzichtet auf die Dauer von 10 Jahren auf die Kündigung der stillen Gesellschaft. Eine ordentliche Kündigung der stillen Gesellschaft, die vor dem 31.1.2007 wirksam wird, ist nicht möglich. Ab diesem Zeitpunkt kann die stille Gesellschaft durch den Treuhänder jährlich mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres durch Kündigung (ganz oder teilweise) aufgelöst werden.

Laut den Schlussbestimmungen (Punkt XVIII) des Gesellschaftsvertrages bedürfen Änderungen und Ergänzungen dieses Gesellschaftsvertrages der Schriftform.

Mit Schreiben vom 15.6.1998 wurde seitens der OHG dem FA der Zusammenschluss mit atypisch stillen Gesellschaftern bekanntgegeben (nach Artikel IV UmgrStG) und neben einer Zusammenschlussbilanz per 1.10.1997 eine Liste der atypisch stillen Gesellschafter (die durch den Treuhänder C. ... vertreten werden) vorgelegt (es handelt sich insgesamt um 33 stille Gesellschafter).

Die Regelung über die Gewinn- und Verlustbeteiligung lt Gesellschaftsvertrag (Pkt V) sieht vor:

"Der stille Gesellschafter nimmt am Gewinn und Verlust grundsätzlich im Verhältnis seines festen Kapitalkontos zum Eigenkapital des Geschäftsherren teil. Eine Sonderregelung bildet Punkt V Abs 4 des Vertrages, sowie ein Vorweggewinn (bei steuerpflichtigen

Gewinn) von bis zu 10% auf Basis der stillen Gesellschaftereinlage gemäß dem festen Kapitalkonto zugunsten des stillen Gesellschafters. Gemäß Abs 4 werden vorrangig dem atypisch stillen Gesellschafter Verluste zugewiesen, und zwar bis zu einem Betrag idH der 1,8-fachen Einlage gemäß Punkt III, das heißt je 100.000,-- Einlage 180.000,-- Verluste. Sondervereinbarungen sind durch Gesellschafterbeschluss möglich. Darüber hinausgehende operative Verluste trägt der Geschäftsherr. In diesem Fall sind dem Geschäftsherrn zukünftige Gewinne bis zur Höhe dieser Verlust zuzuweisen. Verluste, die aus der Dotierung von Investitionsfreibeträgen resultieren, werden dem atypisch stillen Gesellschafter ohne Beschränkung zusätzlich zugewiesen."

Einigen Gesellschaftern wurden jedoch auch Verlustanteile iHv 1,9-facher, 2,0-facher und 2,4-facher Einlage zugewiesen.

In der zwischen den einzelnen atypisch stillen Gesellschaftern und dem Treuhänder abgeschlossenen Treuhandvereinbarung wird vereinbart, dass eine Nachschusspflicht des Beteiligten nicht besteht, sofern der Treugeber den angeführten Treuhandbetrag vollständig in bar geleistet hat.

Das Treuhandverhältnis wird durch schriftliche Annahme des Treuhandanbotes und fristgerechte Einzahlung des Treuhandbetrages begründet.

Die Treuhänderin wird vom Treugeber unwiderruflich ermächtigt, nach eigenem Ermessen unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes die Rechte aus der atypisch stillen Beteiligung selbst auszuüben oder durch Dritte ausüben zu lassen.

Die Treuhänderin erstattet dem Treugeber jährlich, erstmals jedoch anhand des vom Geschäftsherren für das erste volle Geschäftsjahr erstellten Jahresabschlusses einen schriftlichen Bericht über das abgelaufene Wirtschaftsjahr.

Der Bericht enthält für das betreffende Jahr Angaben über die wesentlichen Vorgänge im Beteiligungsunternehmen, über eine eventuelle Ausschüttung und über die steuerliche Rechnungslegung. Der Treugeber erhält eine Benachrichtigung über das auf seinen Anteil entfallende steuerliche Ergebnis sowie gegebenenfalls über seinen anteiligen Einheitswert am Betriebsvermögen.

Das Treuhandverhältnis besteht auf unbestimmte Zeit. Der Treugeber und die Treuhänderin verzichten auf eine ordentliche Kündigung, die vor dem 31. Dez. 2007 wirksam wird.

Die Treuhänderin ist unwiderruflich berechtigt, die Gesellschafts- und Darlehensverträge mit dem Beteiligungsunternehmen jetzt und auch später zu ändern und zu ergänzen, sofern dadurch keine Nachteile für die Beteiligten zu erwarten sind.

Änderungen sowie Nebenabreden zu diesen Bedingungen bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform.

Laut Treuhandvereinbarung hat der Treugeber den Treuhandbetrag zuzüglich Bearbeitungsgebühr innerhalb von 14 Tagen nach der Angebotsannahme auf das bekannt gegebene Konto zu überweisen.

Auf Grund dieses Sachverhalts gelangte die Bp zur Auffassung, dass die Mitunternehmerstellung der Beteiligten an der X. & Y. GmbH & Co OHG nicht gegeben sei. Eine bloß anfängliche Verlustzuweisung spreche nicht für eine Mitunternehmerschaft.

Eine Unternehmerinitiative sei aG des Haltens der Beteiligung nur im Wege eines Treuhandverhältnisses nicht gegeben.

Der einzelne Treugeber habe faktisch keine Möglichkeit, das abgeschlossene Treuhandverhältnis ohne wichtigen Grund vorzeitig zu kündigen.

Es handle sich bei den Verlusten zum Teil um konstruierte, willkürlich herbeigeführte Verluste.

Der Umfang der Geschäftstätigkeit stehe in keinem Verhältnis zu den angefallenen Kosten.

Die tatsächlich erbrachten Leistungen, Art und Umfang des Geschäftsfeldes sowie Struktur und Aufbau der Geschäftstätigkeit ständen in keinem Verhältnis zu den verrechneten Kosten.

Weiters seien Ingangsetzung- bzw Werbekosten verrechnet worden, wobei weder ein Leistungsnachweis erbracht noch die Leistungen nachgewiesen und glaubhaft gemacht werden konnten.

Als primäres Ziel des Modells könne nur die Erzeugung von Verlusten erblickt werden, um damit Steuergutschriften für die Anleger herbeizuführen.

Durch die Steuerersparnis sollte das eingesetzte Kapital fast, ganz oder mehr ersetzt werden.

Der Mitunternehmerbegriff würde durch Merkmale bestimmt, die für die Gesellschafter einer OHG und KG typisch seien.

Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei zwei Kriterien im Vordergrund ständen, und zwar Unternehmerrisiko und/oder Unternehmerinitiative.

Im vorliegenden Fall sei das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bei atypisch stillen Gesellschaften zu prüfen.

Ein großer Anreiz sei, dass bei einem Grenzsteuersatz von 50% und einer Verlustzuweisung von 180% der Einlage sich im ersten Jahr der Beteiligung ein Steuervorteil von beinahe der gesamten Einlage ergebe.

Für das erste Jahr könne ein Verlust von 180% erwartet werden, für die Folgejahre seien Gewinne geplant, die zur Hälfte im Folgejahr ausgeschüttet würden.

In allen aufgezählten Punkten werbe das Beteiligungsmodell mit dem steuerlichen Aspekt, dass durch die zugewiesenen Verluste die Rendite höher als bei anderen Veranlagungen sei.

Ein Misserfolg der Unternehmen, an denen der Stpfl über einen Treuhänder als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt sei, sei uA eine Voraussetzung für die hohe Dividende.

Bei Publikumsgesellschaften sei die Einschaltung eines Treuhänders häufig vorgesehen. Auch im vorliegenden Fall habe die Treuhandgesellschaft den Sinn gehabt, dass Stimm- und Kontrollrechte der einzelnen Geldgeber gebündelt würden, um mit mehr Kompetenz und Einfluss gegenüber dem Geschäftsherrn auftreten zu können.

Im Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft zwischen dem Geschäftsherrn und dem Treuhänder würde festgehalten, dass der atypisch stiller Gesellschafter an der Geschäftsführung nicht beteiligt sei.

In den Treuhandvereinbarungen zwischen den Beteiligten als Treugeber und der C. Vermögens-, Treuhand- und VgesmbH als Treuhänder würde der Treuhänder vom Treugeber beauftragt, sich treuhändig auf seine Rechnung als atypisch stiller Gesellschafter gemäß den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages über die atypisch stille Beteiligung an der X. & Y. GmbH & Co OHG zu beteiligen und diese Beteiligung idF treuhändig zu verwalten. Ausgehend von den Rechten der atypisch stillen Gesellschafter im vorstehend angeführten Gesellschaftsvertrag stünden dem Treuhänder keine wesentlichen Rechte zu, somit auch nicht dem Treugeber. Unternehmerinitiative sei im ggstdl Fall von den Gesellschaftern nicht entwickelt worden.

Die Mitunternehmerstellung der aufgenommenen Beteiligten aG des Gesellschaftsvertrages vom 9.6.1988 würde mangels Vorliegen des Unternehmerrisikos und der Unternehmerinitiative verneint.

Daher seien Nichtfeststellungsbescheide zu erlassen.

Die Treugeber würden als echte stille Gesellschafter anerkannt. Im Jahr 1997 würden den echten stillen Gesellschaftern vom Jahresergebnis negative Einkünfte aus Kapitalvermögen im Verhältnis ihres Beteiligungskapitals zu den restlichen Gesellschaftereinlagen zugerechnet.

Von den an die stillen Gesellschafter durchgeführten Ausschüttungen würde im Auszahlungszeitraum die KEST iHv 25% vorgeschrieben.

Bezüglich Tz 11 Kapitalertragsteuer wurde ausgeführt:

„Die Ausschüttungen an die echten stillen Gesellschafter unterliegen der Kapitalertragsteuer. Die Berechnung der KEST ist in der Beilage 1 zum Bericht ersichtlich.  
Steuerliche Auswirkungen

1999 Kapitalertragsteuer ATS 16.364,62

2000 Kapitalertragsteuer ATS 71.283,33

2001 Kapitalertragsteuer ATS 71.283,33

2002 Kapitalertragsteuer Euro 1.480,10

Unter Prüfungsabschluss wurde ausgeführt:

„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

... Umsatzsteuer Zeitraum 1997 – 1999 Feststellung Tz. 2,3,4,5,6,8.

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Das FA folgte den Feststellungen der Bp und erließ entsprechende **Bescheide** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 1997 bis 1999, Umsatzsteuer 1997 bis 2001 sowie Haftungsbescheid betreffend KEST 1999 bis 2002.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** wurde uA betreffend Wiederaufnahme ausgeführt, es würde in der Begründung ausschließlich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen. Daraus sei nicht ersichtlich, welche Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen. Die Bescheide seien daher schon aus diesem Grund rechtswidrig.

Die Prüfungsfeststellungen würden letztlich iW nur zwei Themenkreise behandeln:

- eine rechtliche Beurteilung hinsichtlich der Frage des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft
- Auflistung von diversen Ein- und Ausgangsrechnungen, hinsichtlich der die "begründete Vermutung" bestehe solle, dass "die darin ausgewiesenen Leistungen nicht ausgeführt worden seien bzw der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspreche".

Bezüglich der Mitunternehmerproblematik sei jedoch festzuhalten, dass bereits zum Zeitpunkt der erstmaligen Festsetzung der Einkünfte der Abgabenbehörde sämtliche rechtlichen Verhältnisse (wie insbesondere die Gesellschafts- und Treuhandverträge) und der aus den Jahresabschlüssen ersichtliche Geschäftsumfang bekannt gewesen seien. Die nunmehr im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens neuerlich erfolgte rechtliche Würdigung dieser Unterlagen stelle weder eine neu hervorgekommene Tatsache noch einen der sonstigen Tatbestände des § 303 Abs 4 BAO dar.

Bezüglich der Ein- und Ausgangsrechnungen seien von der Bp einfach eine Vielzahl von Rechnungen aufgelistet und diesen pauschal ohne Angabe von nachvollziehbaren Gründen die Anerkennung verwehrt worden. Mangels entsprechender Auseinandersetzung mit dem entscheidungsrelevanten Sachverhalt könne naturgemäß auch keine Feststellung von Wiederaufnahmegründen erfolgt sein. Die bloße Aufzählung von Rechnungen stelle hingegen keine Begründung des geübten Ermessens dar. Die Abgabenbehörde berufe sich nur auf eine "begründete Vermutung", ohne überhaupt geklärt zu haben, welche Leistungen in welchem Ausmaß ihrer Ansicht nach nicht ausgeführt worden sein sollen.

Zu den Büromaschinen (Tz 2 des Bp-Berichtes):

Es sei unrichtig, dass es keine betriebliche Verwendung ggstdl Gerätes gegeben habe. In der Stellungnahme zum Fragerahmen vom 6.4.2006 sei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass dieses Gerät uA zu Präsentationen, Vorführung von Schulungsvideos und diversen Marketingmaßnahmen Verwendung gefunden habe. In diesem Fall genüge die Glaubhaftmachung, da ein Beweis im konkreten Fall nicht zugemutet werden könne.

Zu den zweifelhaften Ein- und Ausgangsrechnungen (Tz 3 und Tz 4 des Bp-Berichtes):

Folgende Argumente seien den im Bp Bericht genannten Quellen zu entnehmen:

- Es seien in drei Vorhalten zu "diversen Ein- und Ausgangsrechnungen" nicht näher bezeichnete "Unterlagen" abverlangt worden. Es seien in diesen Fakturen "zumeist pauschale Leistungsbeschreibungen" angegeben worden. Es sei "unüblich", dass

mit Ausnahme von Rechnungen keinerlei Unterlagen wie "Verträge, Vereinbarungen, Arbeitsaufzeichnungen, Nachweis der Ergebnisse bzw überhaupt irgendeiner Tätigkeit existieren". Daher bestünde die "begründete Vermutung", dass die ausgewiesenen Leistungen nicht ausgeführt wurden bzw "der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspricht".

- Im Baugewerbe und den damit verwandten Gewerben sei eine "ausschließlich verbale Kommunikation zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer" und eine "ausschließlich geistige Dokumentation der Geschäftsabläufe und der Leistungsergebnisse unüblich", die Abwicklung ernsthafter Geschäfte auf dieser Grundlage undenkbar."
- Es seien trotz mehrmaliger Urgenz keinerlei Unterlagen über die zugekauften Leistungen vorgelegt worden, die eine Anerkennung als Betriebsausgabe rechtfertigen und "konnten keine unmittelbar damit verbundenen Erträge benannt werden".
- Mangels entsprechend "glaubwürdigen und nachvollziehbaren Leistungsnachweisen" sei daher:

beim Rechnungsaussteller eine Kürzung der Erlöse "im entsprechenden Ausmaß" vorzunehmen;  
die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 14 UStG bis zu deren "Stornierung" geschuldet;  
beim Rechnungsempfänger der Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug "mangels Leistungserbringung versagt".

Den am 6.4.2006 eingebrachten Beweisanträgen sei aus nicht nachvollziehbaren Gründen nicht näher getreten worden.

Der Sachverhalt sei von der Bp derart unvollständig erhoben worden, dass die Beweiswürdigung mit einem Fehlerkalkül behaftet sei, welches das Ausmaß einer Rechtwidrigkeit der Sachgrundlagenermittlung erreicht habe. Dies zeige sich an folgenden Fakten:

- die Bp vermeine, dass die Bf im Baugewerbe und den damit verwandten Gewerben tätig sei, was zeige, dass sie den Sachverhalt überhaupt nicht ermittelt habe
- zu den "zumeist pauschalen Leistungsbeschreibungen" in den Fakturen sei festzuhalten, dass es bei der Ausführung von Dienstleistungen zu pauschalen Vergütungen im Wirtschaftsleben üblich sei, vom Auftragnehmer keine Aufzeichnungen hinsichtlich seines eingesetzten Aufwands einzufordern. Derartige Aufzeichnungen könnten im Allgemeinen wohl nur bei dem Leistungserbringer aufgefunden werden. Die Bf habe keine Möglichkeit zur Einsichtnahme in die Bücher von anderen Abgabepflichtigen. Die Bp habe diese Möglichkeit schon und hätte daher gegen die ihr auferlegte amtswegige Ermittlungspflicht verstossen.
- die Bp bringe vor, dass ein Teil der Leistungen nicht erbracht, ein anderer nur nicht in Höhe der Rechnungssumme erbracht worden sein soll. Sämtlichen würde die Anerkennung verwehrt, wofür jede gesetzliche Deckung fehle.
- völlig unklar sei, welche Erträge mit einzelnen der bezogenen Dienstleistungen "unmittelbar verbunden" sein sollen

- es sei unrichtig, dass sich unter den beschlagnahmten Unterlagen keinerlei Belege befänden, die Hinweise auf eine tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen ermöglichen. Schließlich seien unter Mitwirkung der Bf uA im nördlichen Burgenland Grundstücke mit Anschaffungskosten von über ATS 14 Mio und Zinshäuser in Wien mit Anschaffungskosten von mehr als ATS 60 Mio erworben und saniert worden. Die Annahme der Bp, Transaktionen in einer derartigen Dimension sollten ohne bezogene Leistungen wie Marktstudien, Vermittlungen, Beratungen, Planungen usgl durchgeführt worden sein, könne wohl nicht mit dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut in Einklang gebracht werden.

- die Ns über die Schlussbesprechung enthalte einen ominösen Hinweis auf "Verflechtungen, Beteiligungen und Naheverhältnisse" der Firmen. Inwieweit welche Verflechtungen bestünden, sei aber von der Bp nicht angegeben, sondern diesbezüglich nur "auf das Firmenbuch verwiesen" worden. Auch in diesem Punkt fehle daher das zentrale Begründungselement der Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt.

Es sei darauf hinzuweisen, dass es sich bei den hier involvierten Gesellschaften um fremde Vertragspartner handelt. Bei fremden Vertragspartnern bestehe aber üblicherweise ein Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiere. Außerhalb von nahen Angehörigen-Beziehungen sei eine typisierende Betrachtungsweise in der Form, dass die Behörde berechtigt wäre, sich über die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls hinwegzusetzen und ein fingiertes Geschehen zu unterstellen, weder durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO gerechtfertigt noch mit Art 18 B-Vg vereinbar. Die zwischen den Gesellschaften stattgefundenen Leistungsbeziehungen dürften daher für Zwecke der steuerlichen Beurteilung nicht umgewertet werden.

Die gänzliche Aberkennung des Betriebsausgabenabzugs auch für jene Rechnungen, für die selbst von der Bp eine Leistungserbringung zugestanden würde – hiermit seien jene Rechnungen gemeint, bei denen der "Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung" entsprechen solle, sei im Übrigen schon angesichts des weiten Betriebsausgabenbegriffes des § 4 Abs 4 EStG unverständlich.

Das EStG kenne kein Tatbestandsmerkmal der "Angemessenheit" als Kriterium für die Zuerkennung von Betriebsausgaben.

Gleiches gelte aber auch für den Begriff der Betriebseinnahmen. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang zum Betrieb genüge.

Da im konkreten Fall überhaupt keine Zweifel an der Bezahlung der Betriebseinnahmen und

- ausgaben bestünden, müssten die – letztlich nur auf formale Aspekte abstellenden – Erwägungen der Bp jedenfalls verworfen werden. Schließlich kenne das EStG auch keine den Rechnungslegungsvorschriften des § 11 UStG vergleichbare Bestimmung. Als Betriebsausgaben seien daher zB selbst Aufwendungen anzuerkennen, die hinsichtlich

Art oder Umfang der erbrachten Leistungen oder des Leistungszeitraumes nicht oder nicht richtig fakturiert worden wären.

Rechtsgrundlage ggstdl Prüfung sei § 147 BAO iVm § 99 Abs2 FinStrG gewesen. Es hätte daher keine wie immer geartete Mitwirkungspflicht bestanden.

Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung sei noch anzumerken:

- das UStG fordere keine Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung; belastet würde nicht der Verbrauch eines bestimmten Gutes, sondern der Aufwand, der im konkreten Fall für den Erwerb getätigter worden sei.

- aus dem Urteil des EuGH vom 21.2.2006, Rs C-223/03, University of Huddersfield, ergäbe sich dezidiert, dass Umsätze, sogar selbst dann, wenn sie ausschließlich in der Absicht getätigter würden, einen Steuervorteil zu erlangen und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgten, Lieferungen und Dienstleistungen und eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwSt-RL darstellten. Eine Steuerschuld kraft "Rechnungslegung" könne daher auch unter diesem Gesichtspunkt iZm den "zweifelhaften Ausgangsrechnungen" nicht entstehen.

Zu den nicht abgerechneten Leistungen (Tz 5 des Bp-Berichtes) sei festzuhalten, dass Betriebsausgaben dann vorlägen, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stünden. Hierbei sei die betriebliche "Veranlassung" weit zu sehen, auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit oder eine Verbindung zu Einnahmen komme es grs nicht an.

Zu der "Eingangsrechnung EG X-Straße 43210 " (Tz 6 des Bp-Berichtes), die von der Bp als "Scheinrechnung" qualifiziert werde, sei festzuhalten:

- es sei unrichtig, dass die Hausfronten der X-Straße zur Anbringung von Werbeflächen ungeeignet seien. Auf Grund welcher Wahrnehmung die Bp zu diesem Schluss gekommen sei, sei der Ns über die Schlussbesprechung auch nicht ansatzweise zu entnehmen.

- die Anbringung ggstdl Werbetafeln sei entgegen der Annahme der Bp auch nicht "in Anlehnung" an § 60 der Wr Bauordnung bewilligungspflichtig.

- bei der Datei "Schilderliste doc" handle es sich um keine Datei, in der die Bf ihre aufgestellten Werbetafeln aufgelistet habe. Diese Datei sei unbeschriftet, unkommentiert und enthalte überhaupt keine Zeitraumangaben. Weder der Ersteller der Datei, noch der Erstellungszeitpunkt oder der Grund ihrer Erstellung sei bekannt. Diese Datei – die nicht zu den Geschäftsunterlagen der Bf gehöre – sei daher als Beweismittel vollkommen untauglich.

- nach dem Wissensstand der Bf seien keine Fotos angefertigt worden, die eine Beurteilung der Frage ermöglichen, ob im Zeitraum 1 – 12/99 Werbetafeln auf der Liegenschaft X-Straße angebracht worden seien. Zum Beweis, dass solche Fotos tatsächlich nicht existieren, werde im Rahmen einer Akteneinsicht eine Übermittlung von Fotokopien jener Fotos, auf die sich die Bp stütze, beantragt.

Zu den Sonderbetriebsausgaben und den Ergebnissen der stillen Gesellschafter (Tz 9 und Tz 10 des Bp-Berichts):

Nach Ansicht der Bp soll bei dem "Beteiligungsmodell" weder von "einem in der Rsp geforderten Unternehmerrisiko gesprochen werden" können noch "eine der Rsp konforme Unternehmerinitiative" vorliegen und daher keine Mitunternehmerschaft im ertragsteuerlichen Sinn gegeben sein"

Keiner der von der Bp angeführten Punkte sei ausreichend, das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu verneinen.

Die an einer OHG beteiligten stillen Gesellschafter seien als Mitunternehmer anzusehen, wenn mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden sei. Dieses drücke sich in der Unternehmerinitiative und/oder im Unternehmerrisiko aus.

Unternehmerinitiative entfalte, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen könne, wozu das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht genüge.

Bei Abschreibungsgesellschaften in Form von Publikumsgesellschaften seien die Einflussmöglichkeiten des Gesellschafters praktisch ausgeschlossen; ihre steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft scheitere nicht an den fehlenden Mitbestimmungsrechten.

Im konkreten Fall sei aber ohnehin eine Unternehmerinitiative gegeben: So seien die stillen Gesellschafter als Treugeber iR einer zwingend mindestens einmal jährlich stattfindenden Versammlung "zur Abstimmung über gegebenenfalls zu treffende Maßnahmen berechtigt. Bei Mehrheiten von mehr als 50% der abgegebenen Stimmen sei die Treuhänderin im Interessen der Gesamtheit der Treugeber verpflichtet, die Maßnahmen gemäß dem Wunsch der Mehrheit zu setzen". Weiters sei die Treuhänderin verpflichtet, im Rahmen der jährlichen Versammlung einen Rechenschaftsbericht zu legen und dazu Auskünfte zu erteilen. Die Treugeber seien zur Abstimmung über die Entlastung der Treuhänderin hinsichtlich des betreffenden Berichtsjahres berechtigt. Im Übrigen würde auch von der Bp zugestanden, dass "dem stillen Gesellschafter Einschau- und Informationsrechte" zustünden, "er erhalte einen jährlichen Geschäftsbericht und ein Stimmrecht bei der jährlichen Gesellschafterversammlung".

Das Unternehmerrisiko bestehe in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und komme uA in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen stehe der Anerkennung als Mitunternehmerschaft selbst der Umstand nicht entgegen, "dass für den Fall eines freiwilligen Ausscheidens eines stillen Gesellschafters zufolge einer von ihm selbst vorgenommenen Kündigung des Gesellschaftsvertrages (und der dadurch bewirkten Auflösung der stillen Gesellschaft) eine Beteiligung am "good will" vertraglich ausgeschlossen sei". In den sonstigen Fällen der Auflösung der Gesellschaft, insbesondere gegen den Willen des stillen Gesellschafters, wird die Teilnahme an den stillen Reserven und damit auch am Firmenwert als unerlässlich angesehen.

Eine Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert sei im konkreten Fall ganz eindeutig gegeben:

So sei im Falle einer Kündigung ausdrücklich vereinbart, dass der stille Gesellschafter "unter Berücksichtigung des Firmenwerts und der seit Vertragsbeginn entstandenen

"stillen Reserven" abzufinden sei. Hierbei erfolge die "Ermittlung des Verkehrswertes des Unternehmens" anhand des "letzten, vor dem Auseinandersetzungstichtag veröffentlichten Fachgutachten des Fachsenates für ..." (Punkt XIV des Gesellschaftsvertrages).

Nur im Falle des Ausscheidens des stillen Gesellschafters durch einen anderen Grund iSd Punkt XI Z 2 des Gesellschaftsvertrages – bei diesen hande es sich taxativ aufgezählt für den stillen Gesellschafter nur um "die Stellung eines Ausgleichsantrages über das Vermögen des Geschäftsherren", die "Verschmelzung des Geschäftsherrn mit einer anderen Gesellschaft" und eine "nachhaltige", trotz schriftlicher Aufforderung nicht binnen vier Wochen eingestellte bzw behobene "Verletzung des vorliegenden Vertrages" – sei eine Abfindung in Höhe des Buchwertes der Beteiligung gesellschaftsvertraglich vereinbart (Pkt XIV des Gesellschaftsvertrages).

Neben den erwähnten gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen seien weiters die zwingenden Bestimmungen des § 184 HGB zu beachten, wonach eine stille Gesellschaft im Falle eines wichtigen Grundes iSd legit von jedem Gesellschafter "mag sie auch auf bestimmte Zeit eingegangen sein, ohne Einhaltung einer Frist jederzeit" gekündigt werden könne. Vereinbarungen, durch die dieses Kündigungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt werden, seien gemäß § 184 Abs 1 letzter Satz HGB nichtig. Sie könnten in keiner Weise (auch nicht vorübergehend) eingeschränkt werden.

Als wichtige Gründe iSd § 184 Abs 1 HGB kämen in Betracht: persönliche, Veränderung der Beteiligungsverhältnisse, Veränderung im Leitungsorgan, gewichtige wirtschaftliche, unternehmensbezogene Änderungen sowie alle Tatsachen, die das Vertrauen der Partner erschüttern könnten wie zB Behinderung oder Verweigerung des Einsichtsrechts.

Die stillen Gesellschafter seien daher über einen Zeitraum von zehn Jahren für den Fall einer Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses anders als durch eine außerordentliche Kündigung iSd Punkt XI Z 2 des Gesellschaftsvertrages ohne vertragliche Schranken am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt.

Angesichts der "gegebenen Wirtschaftslage und der Unvorhersehbarkeit künftiger Entwicklungen" sei daher schon angesichts der "durchaus realistischerweise" zwingend gegebenen Möglichkeit einer sogenannten vorzeitigen Auflösung aus wichtigen Gründen gemäß § 184 Abs 1 HGB vom Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auszugehen.

Dieser Umstand würde letztlich sogar von der Bp eingestanden. Im Übrigen wäre nicht einmal der Umstand, dass der stille Gesellschafter beim Ausscheiden aus dem Unternehmen ohne dessen Auflösung keinen Anteil an den stillen Reserven und am Firmenwert hätte, seiner Stellung als Mitunternehmer abträglich.

Zu den von der Bp angeführten Gründen sei noch folgendes anzumerken:

Zu 1: Das Argument, dass eine bloß anfängliche Verlustzuweisung nicht für eine Mitunternehmerschaft spreche, sei für den konkreten Fall ohne jede Bedeutung. In diesem liege ja wie aufgezeigt nicht eine bloß einmalige Verlustzuweisung, sondern eine über einen mehrjährigen Zeitraum gegebene Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert und daher zweifelsfrei ein Unternehmerwagnis vor. Eine Analyse des von der Bp in diesem Zusammenhang zitierten Judikats zeige, dass dieses eine Konstruktion

betrifft, die keinerlei Gemeinsamkeiten mit dem konkreten Fall aufweise. Sachverhalt war die Zuweisung eines Verlustes, der bereits vor Abschluss der Vereinbarung entstanden war. Bei diesem Verlust handelte es sich um einen "fixen, in einem frei gewählten Verhältnis zur Einlage stehenden Betrag", der sogar den tatsächlich gegebenen Verlust überstiegen habe.

Zu 2: Warum der Umstand, dass die Beteiligungen in Treuhandverhältnissen eingegangen und dem Treuhänder diverse Ermächtigungen vertraglich eingeräumt worden seien, gegen das Vorliegen einer Unternehmerinitiative sprechen soll, sei den Ausführungen in der Bescheidbegründung nicht zu entnehmen.

Im konkreten Fall seien den stillen Gesellschaftern – im Gegensatz zu dem von der Bp zit Judikat – ausdrücklich Einschau- und Informationsrechte eingeräumt worden und die Treuhänderin sei verpflichtet, die Treugeber mindestens einmal jährlich zu einer Versammlung zu laden, bei der von der Treuhänderin ein Rechenschaftsbericht zu legen und dazu Auskünfte zu erteilen waren.

Im Judikatfall hätte eine Auflösung des Treuhandvertrages zu einem Ausscheiden aus der Gesellschaft geführt. Daher hätten die Treugeber keine Möglichkeit, eine Dispositionsbefugnis über ihren Geschäftsanteil zu erlangen. Eine derartige Bestimmung sei im konkreten Fall nicht gegeben.

Zudem sei im Judikatfall in keiner Weise eine Beteiligung an den stillen Reserven vereinbart gewesen.

Schlussendlich würde ja auch von der Bp erkannt, dass die Treuhandschaft im konkreten Fall den Sinn gehabt habe, "dass Stimm- und Kontrollrechte der einzelnen Geldgeber gebündelt werden um mit mehr Kompetenz und Einfluss gegenüber dem Geschäftsherrn auftreten zu können". Die Treuhandschaftsvereinbarung könne daher keinesfalls gegen das Vorliegen einer Unternehmerinitiative gewertet werden.

Zu 3 bis 5: Zum Verweis auf den im Pkt IX des Gesellschaftsvertrages "normierten Ausschlusses der Anleger auf die Geschäftsführung" sei festzuhalten, dass diese Bestimmung tatsächlich uA wie folgt laute: "Zur Führung der Geschäfte und Vertretung ist nur der Geschäftsherr berechtigt und verpflichtet, der durch seine Organe vertreten wird, die auch die Geschäftsführung besorgen. Im Außenverhältnis hat der Geschäftsherr aufzutreten. Dem stillen Gesellschafter stehen Einschau- und Informationsrechte zu, er erhält einen jährlichen Geschäftsbericht und ein Stimmrecht bei der jährlichen Gesellschafterversammlung. Bei außergewöhnlichen Maßnahmen hat der Geschäftsherr seine Zustimmung einzuholen."

Im Übrigen könne ein Ausschluss von der Geschäftsführung nicht die Mitunternehmerstellung beeinträchtigen. Dies ergebe sich daraus, dass der Kommanditist bereits handelsrechtlich von der Geschäftsführung ausgeschlossen sei, die KG aber ausdrücklich als Beispiel für eine Mitunternehmerschaft im § 23 Z 2 EStG angeführt sei. Tatsächlich sei ja ein stiller Gesellschafter im Allgemeinen nicht an der Geschäftsführung beteiligt, sondern habe regelmäßig nur Kontrollrechte nach § 183 HGB. Um ihn als Mitunternehmer anzusehen müssten ihm daher (nur) schuldrechtlich die Vermögensrechte eingeräumt sein, wie sie üblicher- und typischerweise ein Kommanditist erlange. Er

müsste also annähernd die gleichen Rechte haben, die ein Kommanditist nach der handelsrechtlichen Regelung habe. Dementsprechend beschränke sich auch die Judikatur bei der Beurteilung von stillen Gesellschaften auf das Erfordernismerkmal der Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert.

Zu 6: Bezüglich vorzeitiger Kündigungsmöglichkeit sei auf § 184 Abs 1 HGB zu verweisen, der als zwingende, einzelvertraglich nicht abänderbare Vorschrift eine vorzeitige Kündigung aus einer Vielzahl von im Wirtschaftsleben laufend anzutreffenden Gründen erlaube.

Zu 7,8,9 und 10: Sämtliche dieser Punkte stellten auf die wirtschaftlichen Aktivitäten bzw den Betriebsgegenstand der Bf ab.

Dazu sei vorweg an die Anforderungen einer den gesetzlichen Erfordernissen genügende Bescheidbegründung zu verweisen. Im Gegensatz dazu seien den Ausführungen der Bp überhaupt keine Aussagen zu der effektiven Höhe der ihrer Meinung nach angefallenen Kosten bzw des Umfangs und der Struktur der ihrer Meinung nach gegebenen Geschäftstätigkeit zu entnehmen. Dennoch würde ohne entsprechende (ziffernmäßige) Feststellungen einfach ein Missverhältnis zwischen diesen (gar nicht erhobenen) Parametern attestiert.

Jede Auseinandersetzung mit den geschäftlichen Aktivitäten der Gesellschaft sei von der Bp unterlassen worden.

Zu den Ausführungen der Bp betreffend Abläufe "im Baugewerbe und den damit verwandten Gewerben" sei anzumerken, dass die Bf nicht in diesem Gewerbe tätig sei, sondern sie erbringe Dienstleistungen auf den Gebieten der Unternehmensberatung der Immobilienentwicklung. Die Bp habe daher nicht einmal den Geschäftsgegenstand der Bf erhoben. Dementsprechend könnten ihre Mutmaßungen über angebliche Missverhältnisse zwischen angefallenen Kosten und Geschäftsumfang nur verworfen werden. Der freien Beweiswürdigung unterlägen nämlich nur aufgenommene Beweise. Es sei unzulässig, ein vermutetes Ergebnis noch nicht aufgenommener Beweise vorwegzunehmen; eine vorweggenommene (antizipative) Beweiswürdigung sei unzulässig.

Angesichts der von der Bp in diesem Zusammenhang vorgebrachten "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" sei festzuhalten, dass es sich bei dieser nur um ein Element der teleologischen Interpretation und um keine Beweisregel handle. Dies komme nur zur Anwendung, wenn sich der Gesetzgeber bei der Übernahme von Begriffen aus anderen Rechtsgebieten der Methode der indirekten wirtschaftlichen Anknüpfung bediene. Dies sei aber bei der Definition der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im § 23 EStG nicht der Fall.

Zu 11 bis 23: Die verbleibenden Argumente zielen im Kern auf die steuerlichen Effekte auf Gesellschafterebene (insbesondere durch Zuweisung des Anlaufverlustes) ab.

Die von der Bp angedachte neue Definition des Begriffes "Unternehmerrisiko" sei Schrifttum und Rsp fremd und weise keine gesetzliche Deckung auf.

Das Unternehmerrisiko bestehe in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und komme in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck. Seien diese Voraussetzungen erfüllt,

könne das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses nicht aG von Liquiditätseffekten auf Gesellschafterebene verneint werden.

Die Bp habe bei ihren Erwägungen offenkundig nicht zwischen der für das Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit entscheidenden Betriebsvermögensvermehrungsabsicht auf Gesellschaftsebene und den hierfür irrelevanten Liquiditätswirkungen bzw Renditeerwartungen auf Gesellschafterebene unterschieden. Die Beurteilung durch die Bp hätte daher aG dieses entscheidenden Denkfehlers zwangsläufig fehlerhaft sein müssen. Aus dem Umstand, dass im Rahmen einer Investitionsentscheidung auch Steuerwirkungen auf Investorenebene berücksichtigt bzw beworben würden, könne nichts für die Frage, ob mit dieser eine Beteiligung am Gewinn und Verlust bzw den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes eingegangen würde, gewonnen werden. Maßgebend sei eine Gewinnerzielungsabsicht im Sinne einer Betriebsvermögensvermehrung auf Ebene der Gesellschaft.

Im Übrigen könne nicht unterstellt werden, dass das "primäre Ziel" des "Modells" die bloße Erzeugung von Steuergutschriften für die Gesellschaft gewesen sei. Sowohl die Initiatoren als auch jeder rational denkende Anleger hätte natürlich eine Beteiligung an einer operativen Gesellschaft auch subjektiv beabsichtigt, da andernfalls aG der ertragsteuerlichen Liebhabereibestimmungen überhaupt keine Beteiligungen an einer Einkunftsquelle (auch nicht im außerbetrieblichen Bereich) eingegangen worden wären. Daher könne den Einschätzungen der Bp über die "kaum zu erwartenden" Gewinnchancen zweifelsfrei nicht gefolgt werden. Diese Einschätzungen seien schon angesichts der effektiv erzielten Gewinne zu verwerfen.

Grs sei zu dieser Thematik auf die umfangreichen wirtschaftlichen Aktivitäten der Gesellschaft zu verweisen.

Die von der Bp unter dem Titel "Sonderbetriebsausgaben" (Tz 9 Bp-Bericht) bzw "Ergebnisse echt stille Gesellschafter" (Tz 10 des Prüfberichtes) vorgenommenen Gewinnadaptierungen seien daher zu verwerfen.

Zur Kapitalertragsteuer (Tz 11 Bp Bericht): Die Rechtswidrigkeit der KEST-Haftungsbescheide ergebe sich aus dem Umstand, dass tatsächlich keine echte stille Gesellschaft vorliege.

In der Berufungsschrift beantragte die Bf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs 1 BAO und einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO.

In der **Stellungnahme zur Berufung** führte das FA iW aus, bezüglich der Themenkreise "Verneinung der Mitunternehmerstellung der sog. Atypischen stillen Gesellschafter" und "Zweifelhafte Ein- und Ausgangsrechnungen" würde auf die zahlreichen Parallelfälle verwiesen.

Zu den anderen Punkten:

Büromaschinen (Pkt. 3): Die Aussagen des Abgabepflichtigen seien unglaublich (zuerst Farbfernseher, dann Bildschirm, dann doch ein Fernseher).

Nicht abgerechnete Leistungen (Pkt. 5):

Div. Vermittlungshonorare könnten erst als Aufwand (Subhonorar) abgezogen werden, wenn auch die entsprechenden Einnahmen verrechnet werden (Bilanzierungsvorschrift).

Eingangsrechnung EG X-Straße 43210 (Pkt 6):

Diese Feststellung sei eine Anlehnung an die Bp bei EG X-Straße 43210. Es existierten auch Fotos, aus denen hervorgehe, dass keine Vermietung zu Werbeflächen stattgefunden hätte.

Mit **Schreiben vom 4.11.2013** ersuchte die Bf iR einer Akteneinsicht um Übermittlung von Kopien „zweifelhafter Eingangsrechnungen“, „zweifelhafter Ausgangsrechnungen“ und jener Eingangsrechnungen, die zur der unter Tz 5 „nicht abgerechnete Leistungen“ erfolgten Hinzurechnung geführt hätten.

Mit **Schreiben vom 12.11.2013** übermittelte der UFS dem Bf die oben angeführten Kopien.

In der am **21. November 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** vor dem Berufungssenat 6789 des Unabhängigen Finanzsenats verlas der steuerliche Vertreter der Bf eine schriftliche Ergänzung des Berufungsbegehrens und überreichte je ein Exemplar der Berufungsbehörde und dem FA. Darin wird iW ausgeführt:

„Zur Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung (Tz 4 des Prüfungsberichts „Zweifelhafte Ausgangsrechnungen“

AR 3 und 4

Die Ausgangsrechnungen Nr 2, Nr 3 und Nr 4 weisen maschinschriftlich als Leistungsmonat jeweils den „Juli“ aus. Auf den Rechnungen Nr 3 und Nr 4 wurde das Monat von der Rechnungsempfängerin durchgestrichen und handschriftlich auf „August“ und „September“ ausgebessert.

Eine Kompetenz zum nachträglichen Ausbessern einer Ausgangsrechnung kommt aber nur der Rechnungsausstellerin zu. Diese Rechnungen verstößen daher gegen § 11 Abs 1 Z 4 UStG und können aufgrund dieses Formmangels keine Steuerschuld kraft Rechnungslegung begründen.

Es kann daher jedenfalls für die in der AR 3 (ATS 600.000,00) und AR 4 (ATS 80.000,00) ausgewiesene Umsatzsteuer keine Steuerschuld kraft Rechnungslegung entstanden sein.

AR 5, AR 6 und AR 7

Die Ausgangsrechnungen weisen die folgende Angabe über den Leistungszeitraum aus:

„... im Dezember 1998 samt Endabwicklung im Feb. 1999“

§ 11 Abs 1 Z 4 UStG verpflichtet aber zur Angabe vom „Tag der sonstigen Leistung“ oder vom „Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Nur im Falle von sog. Sammelrechnungen genügt die Angabe des Abrechnungszeitraums, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt.“

Auch diese Rechnungen verstößen daher gegen die Bestimmungen des § 11 Abs 1 Z 4 UStG und können in Folge dessen keine Steuerschuld kraft Rechnungslegung für die in

den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen begründen (ATS 40.000,00 vom 2.3.1999; ATS 76.000,00 vom 4.3.1999; ATS 28.000,00 vom 5.3.1999).

Nicht abgerechnete Leistungen (ER laut Beilage 2 der Ns zur Schlussbesprechung)

Zu den in der Beilage 2 der Ns aufgeführten Eingangsrechnungen wird vom FA behauptet, dass zu diesen „keine Verbindung mit Einnahmen hergestellt werden konnte.“ Daher seien diese in gleicher Höhe als nicht abgerechnete Leistungen an die jeweiligen Liegenschaftseigentümer zu bilanzieren und eine Umsatzsteuerschuld vorzuschreiben (Seite 11 der Ns.)

Zu dieser Argumentation sind zwei Punkte festzuhalten:

Die ... (Bf) ist Arbeitsgesellschafterin diverser Arbeitsgemeinschaften, die als Projektgesellschaften die Renovierung und Sanierung von Zinshäusern in Wien und sonstigen Immobilienprojekten vornahm. Für ihre Tätigkeit als Arbeitsgesellschafterin erhielt sie eine Vergütung, die in den Gesellschaftsverträgen der diversen ARGEN definiert ist.

Exemplarisch wird hierfür der Gesellschaftsvertrag der ARGE Ausbau F-Gasse 3456 vom 1. November 1999 (Beilage/.1) vorgelegt, mit dem vereinbart wurde, dass die Arbeitsgesellschafterin bei einem geplanten Erlös volumen von rd ATS 12 Mio bis 16 Mio für ihre Vorleistungen eine Vergütung von ursprünglich 6% zzgl USt erhält (somit allein aus diesem Projekt rd ATS 720.000,00 bis ATS 960.000,00).

Gleiche Vereinbarungen wurden auch iZm anderen Immobilienprojekten abgeschlossen. Die in der Beilage 2 aufgelisteten ER stehen mit diesen Immobilienprojekten in Verbindung.

Zum Beweis dafür, dass unsere Mandantin auch noch anderen ARGEN als Arbeitsgesellschafterin mit einem entsprechenden Gewinnanspruch beteiligt war, beantragen wir die Beischaffung der Gesellschaftsverträge der ARGEN ... Diese befinden sich seit ihrer Beschlagnahme im Jahr 2001 in der Verwahrung der Steuerfahndung. Zweitens ist diese Prüfungsfeststellung schon deshalb zwingend zu verwerfen, da die Leistungen entgegen der Annahme des FA ohnehin bereits verrechnet wurden. Wir verweisen diesbezüglich exemplarisch auf die folgenden Rechnungen:

- Rechnung 9812 ... vom 31.12.1998 für „Vermittlung und Beratung“ Liegenschaft ... F-Gasse 3456 über netto ATS 345.000;

Die bezogenen Beratungs- und Vermittlungsleistungen iZm der Liegenschaft ... F-Gasse 3456 wurden am 4. März 1999 an die BCD um netto ATS 380.000,00 weiterverrechnet.

- Rechnung CDE Immobilienvermittlungs GmbH vom 21.12.1998 für „ein Beratungs- und Vermittlungshonorar“ M-Straße 13 (ATS 126.000,00), X-Straße 43210 (ATS 690.000) und K-Straße 4567 (ATS 177.000,00).

Die bezogenen Beratungs- und Vermittlungsleistungen iZm der Liegenschaft ... M-Straße 13 wurden am 5. März 1999 an die BCD um netto ATS 140.000,00 weiterverrechnet.

Die bezogenen Beratungs- und Vermittlungsleistungen iZm der Liegenschaft 9999 Wien, K-Straße 4567 wurden am 2. März 1999 an die BCD um netto ATS 200.000,00 weiterverrechnet.

## Zu den nicht anerkannten Eingangs- und Ausgangsrechnungen

... Die zur Gänze fehlende Plausibilität der Prüfungsfeststellungen kann aber auch bereits heute anhand der Eingangsrechnungen des Ing K X. nachgewiesen werden:

Zu der Behauptung des FA, dass für diese Rechnungen „eine begründete Vermutung besteht, wonach diese nicht ausgeführt wurde bzw der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspricht“, ist festzuhalten, dass das FA wirklich jede Auseinandersetzung mit der Ausbildung und dem Tätigkeitsbereich von Ing X. unterlassen hat. ...

So handelt es sich bei Ing X. um einen Absolventen der Gartenbauhochschule in Schönbrunn, der anschließend auf der Universität für Bodenkultur studiert hat. Er erwarb so eine derartige facheinschlägige Ausbildung als Bauprojektmanager, dass in der Unternehmensgruppe X./Y. der ursprünglich noch beim ersten Projekt beigezogene Architekt zur Gänze durch sein (auch über die XYZ Bau- und Handels GmbH zugekauftes) Know How ersetzt werden konnte.

Entsprechend des Tätigkeitsfeldes von Ing X. befindet sich unter den nicht anerkannten Rechnungen eine mit dem Leistungsinhalt „Bauvorbereitung, Planung, Bäume fallen, Mauer sanieren, Garten sanieren betreffend Objekt W-Dorf“ vom 30. Dezember 1997. Weitere dieser Rechnungen betreffen die Erbringung von Bauvorbereitungen samt zugehörigen Planungen.

Da es sich bei Ing K X. um einen Einzelunternehmer gehandelt hat, ist auch die iZm den ER aufgeworfene Frage, welche konkrete Person die Leistung erbracht hat, beantwortet. Dies gilt auch für die Rechnungen der XYZ Bau .. , deren Gf Ing X. wurde. Das FA wäre von diesem Umstand in Kenntnis gelangt, wenn die Bp eine Untersuchung der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse der Leistungserbringer vorgenommen hätte. Dieser wesentliche Schritt wurde vom FA aber unterlassen, obwohl im Prüfbericht „hinsichtlich der Verflechtungen, Beteiligungen und Naheverhältnisse der Firmen und agierenden Personen“ ausdrücklich nur auf „das Firmenbuch verwiesen“ wurde (Seite 10 der Ns). Wir beantragen als Beweis für den Umstand, dass die fakturierten Leistungen von Ing K X. bzw der XYZ Bau ... auch erbracht wurden, seine Befragung als Zeuge ...

Zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren und der „begründeten Vermutung“ nicht erbrachter bzw überfakturierter Leistungen:

Zur Begründung für die verfügte WA der Umsatzsteuerverfahren 1997, 1998 und 1999 wird jeweils auf die Feststellungen der ... Prüfung, die der darüber aufgenommenen Ns bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

Im Anschluss an diese Feststellung findet sich die folgende standardisierte Floskel:

„Die WA erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Eine derartige Floskel, die nicht auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles Bedacht nimmt, ist für die Annahme des Vorliegens einer Begründung jedenfalls nicht ausreichend (...).

Über diese Floskel hinaus verweist der Prüfbericht ohne näherer verbaler Darlegung zur WA U 1997 bis 1999 nur auf die Tz 2,3,4,5,6 und 8:

-Tz 2 bezieht sich hierbei auf einen im Jahr 1997 angeschafften Farbfernseher mit einer Vorsteuer von ATS 6.665,00. Das FA geht davon aus, dass sich dieser im Jahr 1997 nicht im BV der Gesellschaft befand. Begründet wird dies mit dem Umstand, dass dieses Gerät im Jahr 2002 von Mag X. an die Z. VV GmbH verkauft worden sein soll. Tatsächlich handelt es sich hierbei aber um ein anderes Gerät.

Als Beweis für den Umstand, dass es sich bei diesem Gerät nicht um jenes handelt, das im Jahr 2002 an die Z. VV GmbH veräußert wurde, beantragen wir die Vorlage der ER vom 16.11.1997 über den bei der Comet angeschafften Philips Color und die Rechnung über den im Prüfbericht erwähnten Verkauf des Fernsehgeräts am 25. Februar 2002.

Zur betrieblichen Verwendung des Fernsehers ist darauf zu verweisen, dass unsere Mandantin in einer Kooperation mit der ... GmbH und der C. ... stand. Im Zuge dieser Kooperation wurden auch Management- und Verkaufsschulungen durchgeführt.

Als Beweis für das Bestehen dieser Zusammenarbeit beantragen wir die Zeugeneinvernahme der Betriebsprüferin ... sowie aus dem Steuerakt der C. ... die Beischaffung der BE des UFS Gz RV/0375-K/06 vom 29.12.2008, in der Feststellungen des UFS über diese Zusammenarbeit enthalten sind.

- Die Tz 3 und Tz 4 beziehen sich auf sog „zweifelhafte Eingangs- und Ausgangsrechnungen“ aus den Jahren 1997 bis 1999 bzw 1998 und 1999, für die eine „begründete Vermutung“ bestehen soll, dass „die darin ausgewiesenen Leistungen nicht ausgeführt wurden bzw der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspricht.“

Die Bescheidbegründung entbehrt jeder über diesen Satz hinausgehenden nachvollziehbaren individuellen Äußerung zu den einzelnen Rechnungen.

Stattdessen werden pauschale unwahre Behauptungen als Scheinbegründung vorgeschoben:

So wird im Prüfbericht zur näheren Begründung der zitierten „begründeten Vermutung“ ausgeführt, dass zu den ggstdl Leistungen „keinerlei Grundaufzeichnungen, Verträge, Vereinbarungen oder sonstigen Schriftverkehr“ und somit „keinerlei Nachweis“ existieren soll, „dass diese Leistungen tatsächlich bzw im fakturierten Umfang erbracht wurden“ (...) Diese Annahme wird mit einer angeblich anlässlich der Beschuldigteinvernehmung von Mag X. am 15. Mai 2003 getätigten Aussage über die nicht vorhandene Leistungsdokumentation gestützt.

... ist ... zu verweisen:

1. Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens (§ 115 Abs 1 BAO) ist es, Vermutungen durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (siehe VwGH 19.12.1990, 86/13/0100). Hingegen rechtfertigt die bloße

Überlegung, dass ein bestimmter Vorgang nicht auszuschließen ist, noch nicht, ihn als erwiesen anzunehmen (VwGH 4.9.1992, 88/13/0244). Folglich sind bloße Vermutungen zweifelsfrei nicht ausreichend, um die WA eines Verfahrens zu verfügen.

2. Völlig unverständlich ist der Verweis auf die anlässlich der Beschuldigtenvernehmung von Mag X. am 15. Mai 2003 angeblich getätigte Aussage. Diese Behauptung ist nämlich nachweislich unrichtig, da die ggstdl Leistungen überhaupt nicht das Thema der Beschuldigtenvernehmung waren. Dementsprechend wurde die behauptete Aussage von Herrn Mag X. mit keiner Silbe getätigt. Ein Blick in die erwähnte Beschuldigtenvernehmung weist nach, dass in dieser eine angeblich „fehlende Dokumentation“ von bezogenen bzw erbrachten Leistungen der X./Y. auch nicht ansatzweise thematisiert wurde.

Unser Mandant hat vielmehr iZm einer zu einer Parifizierung eines Hauses aufgeworfenen Frage wortwörtlich folgendes geantwortet:

„Auf Befragen, wieso keine Dokumentation zu den Parifizierungen ... in den beschlagnahmten Unterlagen vorgefunden wurde, gebe ich an, dass wir unter Zeitdruck viele unternehmerische Entscheidungen mündlich getroffen haben, wobei wir jedoch immer wirtschaftliche Begründungen zugrundegelegt haben und im Einzelfall immer bereit sind, Sachverhalte mündlich zu begründen.“

Darüber hinaus hat das FA eine unzulässige antizipative Beweiswürdigung vorgenommen, da es bereits ohne Beweisaufnahme eine nachträgliche Rekonstruktion einer Vielzahl von Geschäftsfällen aus dem Gedächtnis ohne geeignete schriftliche Unterlagen als unglaublich eingestuft hat (Seite 10 der Ns).

Soweit das FA darauf verweist, dass im Baugewerbe und den damit verwandten Gewerben eine ausschließlich verbale Kommunikation zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer und eine ausschließlich geistige Dokumentation der Geschäftsabläufe und der Leistungsergebnisse unüblich ist, ist auf das Faktum zu verweisen, dass keine einzige der das Jahr 1997, 1998 und 1999 betreffenden Eingangs- oder Ausgangsrechnungen eine Bauleistung betrifft.

- Tz 5 betrifft die bereits oben besprochenen „nicht abgerechneten Leistungen“ (ATS 1.547.000,00 laut Beilage 2 der Ns). Es wurde bereits nachgewiesen, dass die Behauptung des FA, wonach trotz mehrmaliger Urgenzen keine Verbindung mit entsprechenden Einnahmen hergestellt werden könne, unrichtig ist.
- Tz 6 betrifft eine Eingangsrechnung aus dem Jahr 2000 und kann daher nicht die WA der Verfahren 1997 bis 1999 rechtfertigen.
- Tz 8 betrifft die Kosten für das Objekt B-Gasse mit Vorsteuern von ATS 11.934,40 (Betriebsausgaben netto ATS 59.672,00). Hierzu ist festzuhalten, dass Herr Mag. X. für seine umfassenden für die Gesellschaft erbrachten Beratungsleistungen 1998 keinerlei Vergütung außer dieser Kostentragung erhalten hat.

Zur KESt – Verweigerung der Einstufung der Gesellschafter als Mitunternehmer  
Wir haben bereits in der Berufung darauf hingewiesen, dass das FA jede Auseinandersetzung mit dem tatsächlichen Geschäftsgegenstand unterlassen

hat. Ergänzend hierzu ist noch darauf zu verweisen dass das FA auch die Entscheidungsgrundlagen für das Eingehen der Beteiligungen (wie die Darstellungen der geplanten Gewinne oder der Abschichtungserlöse im Prospekt) nicht in seinen Bericht aufgenommen hat.

Diese Vorgangsweise stellt aber laut Feststellung des UFS in einem Parallelverfahren (... BE vom 18. April 2012, GZ RV/XYZ, Seite 21) eine derartige Häufung schwerer Verfahrensfehler dar, dass es gerechtfertigt ist, dem FA in Bezug auf die Erlassung der bekämpften Bescheide Willkür zur Last zu legen. Wir zitieren die Erwägungen des UFS im Folgenden wortwörtlich, da die Prüfungsfeststellungen in diesem Parallelverfahren nicht nur vollkommen gleichgelagert, sondern über weite Strecken sogar wortwörtlich ident waren:

...(Anmerkung: es folgen einige Seiten der wörtlichen Wiedergabe der BE des UFS, wonach keine einzige der Feststellungen des FA in einem ordnungsgemäßen Verfahren zustande gekommen sei etc).

Der Referent führt in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS am 21.11.2013 aus, der Betriebsprüfer des FA habe ihm am 20.11.2013 verschiedene Unterlagen übermittelt, die zum einen dafür sprechen sollen, dass 6 Rechnungen keine Leistungen zu Grunde gelegen sind und überdies Schilder in der von der Bf behaupteten Form nicht befestigt hätten werden können.

Diese Unterlagen sind:

- Vernehmung des Beschuldigten Mag. A. X. vom 15.5.2002, S 4 Faktische Leitung aller Firmen laut Anlage 1 wird von Mag. X. und Hrn. Y. wahrgenommen.
- Datei Schilderliste.doc und zusätzliche Dateiinformationen, aus denen ersichtlich sei, dass die Datei auf einem Computer der ABC GmbH erstellt und zuletzt im Jahr 2000 geändert wurde
- Datei „div. Rg. 1-2000.doc“ samt Dateieigenschaften, aus der ersichtlich sei, dass 6 Ausgangsrechnungen der EG X-Straße 43210, in denen Leistungen aus dem Jahr 1999 abgerechnet werden und die alle mit 31.1.2000 datiert sind (darunter auch eine an die Bf), am selben Tag im selben Word-Dokument erstellt wurden, und zwar am 13.3.2000
- 7 Fotos des Gebäudes X-Straße 43210, aus denen ersichtlich sei, dass sich die Fassade der X-Straße 43210 zum einen nicht für Werbeflächen eignet und zum anderen auch keine Werbung auf den Fotos ersichtlich ist.

Eine Kopie dieser Unterlagen wird dem Vertreter der Bf ausgehändigt.

Der Berufungssenat fasst folgende Beschlüsse:

- Der Bf wird aufgetragen, bis Ende Jänner 2014 zum Schriftsatz der Amtspartei Stellung zu nehmen.

- Dem FA wird aufgetragen, zum Schriftsatz der Bf bis Ende Jänner 2014 Stellung zu nehmen und die beantragten Beweisaufnahmen aufzunehmen. Weiters wird dem FA aufgetragen, die Rechnungen des Architekten Z der Bf zur Einsicht zu übermitteln sowie weiters auch der Berufsbehörde vorzulegen.

Die Verhandlung wird vertagt.

Nach gewährter Fristverlängerung übermittelte die **Amtspartei** dem Bundesfinanzgericht (BFG), das an die Stelle des UFS trat, **am 26.02.2014** eine CD-Rom mit verschiedenen Unterlagen, Rechnungen etc und einem Schriftsatz, in dem iW ausgeführt wird:

„Zur USt-Schuld kraft Rechnungslegung:

AR 3 und 4:

Auf den AR der Bf wurde nichts handschriftlich ausgebessert. Inwiefern das händische Ausbessern auf den entsprechenden ER der Rechnungsempfängerin einen Formmangel bei der AR der Bf bewirken soll, ist nicht nachvollziehbar.

AR 5,6 und AR 7:

Es ist korrekt, dass in diesen Rechnungen die Leistungszeiträume nicht ordnungsgemäß ausgewiesen sind und somit bei diesen drei Rechnungen eine USt-Schuld kraft Rechnungslegung nicht in Betracht kommt.

Nicht abgerechnete Leistungen:

An die Bf wurden Leistungen verrechnet, zu denen keine Verbindung mit Einnahmen festgestellt werden konnte. Die Bf verfügt(e) weder über Eigentumsanteile an diesen Liegenschaften noch bestanden Mietverhältnisse.

Drei der betreffenden Rechnungen wurden zwar an die Immobilien M D X. & Y. KEG weiterverrechnet, jedoch hatte auch diese Firma iZm diesen Liegenschaften keinerlei Einnahmen, hat niemals Anteile an diesen Liegenschaften erworben und ist auch keine Bestandsverträge eingegangen.

Daher wurden diese ER nach Ansicht der Amtspartei zu Recht aktiviert und an die Liegenschaftseigentümer weiterverrechnet.

Zur Argumentation der Bf hinsichtlich der Gesellschaftereigenschaft der Bf. bei diversen ARGEN;

Es ist korrekt, dass die Bf Gesellschafterin diverser ARGEN ist bzw. war. (Die Gesellschaftsverträge der ARGEN sind als pdf-Dateien hier zu finden)

Vergütungen von ARGEN an die Bf konnten jedoch nicht festgestellt werden, lediglich Honorare für Verkaufsleistungen (Verkauf einzelner Wohnungen). Die Bf. hat somit tatsächlich für ihre Tätigkeit keine Vergütungen erhalten, sondern im Gegenteil Aufwendungen getragen. Diese Argumentation geht somit ins Leere.

Zu den nicht anerkannten Eingangs- und Ausgangsrechnungen:

... dass ... sämtliche verfahrensgegenständliche Rechnungen bereits mit Schreiben des Prüfers vom 4.10.2005 übermittelt wurden ...

Zur Behauptung, durch das Know-How des Ing. X. sei der beim ersten Projekt noch zugezogene Architekt zur Gänze ersetzt worden, wird festgestellt:

In den Buchhaltungen der einzelnen Firmen der Gruppe X./Y./ABC finden sich im Zeitraum von 1997 bis 2003 insgesamt 107 Rechnungen von 8 Architekten für 22 verschiedene Projekte über einen Gesamtbetrag von ca. ATS 8,7 Mio. netto (wobei kleinere Rechnungen betreffend Schätzgutachten, Plandrucke und Spesenabrechnungen nicht berücksichtigt wurden mit diesen wären es 142 Rechnungen über insgesamt ATS 9,76 Mio netto. Die Verteilung der zugekauften Architektenleistungen auf die einzelnen Jahre stellt sich wie folgt dar:

1997 .... ATS 215.000

...

2001 ... ATS 3,344.755,79 ... Steigerung gegenüber 1997 1.556%

Die zugekauften Leistungen von Architekten wurden also nachweislich nicht ersetzt, sondern steigerten sich kontinuierlich auf mehr als das 15fache.

Die entsprechenden Rechnungen sind in der beiliegenden Excel-Tabelle angeführt, wobei in jeder Zeile ein Hyperlink zur entsprechenden Rechnung eingefügt ist.

Fernseher Philips:

Die Rechnung über den Einkauf des Fernsehers sowie die Rechnung u.a. über den Verkauf eines Fernsehgerätes der Marke Philips durch Mag. X. an die Z. VV GmbH sind in der Beilage angeschlossen. In der Anlage befindet sich auch die von der Bf beantragte Berufungsentscheidung betreffend die C. ... KEG. Inwieweit in diesen Schriftstücken Beweise für eine betriebliche Verwendung des Fernsehgerätes enthalten sein sollen, müsste die Bf darlegen, für die Amtspartei sind solche nicht erkennbar.

Zu den Eingangsrechnungen:

Bei nunmehriger Durchsicht der ER wurde festgestellt, dass bei einem Teil der ER der Jahre 1997 bis 1999 ebenfalls der Leistungszeitraum nicht korrekt angeführt ist und diese daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Im Detail handelt es sich um folgende Rechnungen:

... (Rechnung Nr. 11 und 12 laut Tabelle)

Zu den Rechnungen 11 und 12 wurde Folgendes festgestellt:

Formell sind hier zwar Leistungszeitraum bzw. genaue Zeitpunkte der Leistungserbringung korrekt ausgewiesen, inhaltlich sind diese jedoch zum Teil nachweislich falsch.

Laut Rechnung Nr. 11 haben Mag. X. und Mag. G am 24., 25. und 26.11.1997, Mag. X. zusätzlich am 18.12.1997 (jeweils ganztägig) als Berater der C ... GmbH Leistungen für die Bf erbracht. Laut Rechnung der C ... GmbH vom 24.06.1998 haben jedoch beide Personen genau an diesem Tag ganztägig Leistungen an die X. & Y. Immobilien Handel KEG erbracht.

Weiters haben laut Rechnung Nr. 12 Mag. A. X. und J. Y. am 16.12.1997 jeweils ganztägig Leistungen für die Bf erbracht. Laut Rechnung der C ... GmbH vom 30.06.1998 haben beide Personen am 16.12.1997 auch ganztägig für die X. & Y. Immobilien Handel KEG

gearbeitet, laut Rechnung vom 24.06.1998 hat Mag. X. 16.12.1997 ebenfalls ganztägig für die X. & Y. Immobilien Handel KEG gearbeitet (somit hat J. Y. an einem Tag, dem 16.12.1997, zwei Tage gearbeitet, Mag. X. sogar drei Tage).

Weiters habe J. Y. am 23.03.1998 einen halben Tag für die Bf gearbeitet, war jedoch zu diesem Zeitpunkt nachweislich in den USA auf Urlaub (siehe beiliegende Visa-Abrechnung für April 1989).

Da es unglaublich erscheint, dass eine Person an einem Tag zwei oder drei Tage arbeitet bzw vom USA-Urlaub aus Beratungsleistungen erbringt, ist somit der Leistungszeitpunkt in diesen beiden Rechnungen jedenfalls nicht korrekt ausgewiesen.

Ad Wiederaufnahme:

Dazu ist zu bemerken, dass dem FA erst durch die Außenprüfung der Sachverhalt im den wiederaufzunehmenden Verfahren so vollständig bekannt wurde, dass es schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide gelangen hätte können. ...“

Mit **Schriftsatz vom 22.04.2014** brachte der steuerliche Vertreter der Bf vor, die Rechnungen des Architekten Z habe er mittels einer CD-Rom am 03.03.2014 erhalten. Es werde darüber hinaus um Mitteilung ersucht, ob das FA mit der Vorlage der Rechnungen an das BFG auch eine inhaltliche Stellungnahme abgegeben hat. Bejahendenfalls werde um Übermittlung einer Kopie dieses Schriftsatzes ersucht. Bezüglich der Frage einer KEST-Pflicht werde auf die in einem gleichgelagerten Fall ergangene Entscheidung des BFG verwiesen, mit der der KEST-Bescheid aufgehoben worden war.

Mit **Schriftsatz vom 02.05.2014** übermittelte das BFG die inhaltliche Stellungnahme des FA vom 26.02.2014 an die Bf.

Nach mehreren Fristverlängerungen übermittelte die Bf mit **Schriftsatz vom 26.05.2014** eine Stellungnahme an das BFG.

Diese Stellungnahme wurde der Amtspartei mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung am 10.09.2014 zur Kenntnis gebracht.

In der Stellungnahme wird iW vorgebracht:

Zu „Kapitel A Allgemeine Stellungnahme zu den Belegen“ wird iW ausgeführt,

- die Bp habe sich seit Beginn der Prüfungshandlungen 2001 um kein persönliches Aufklärungsgespräch in der vorliegenden Angelegenheit bemüht.
- das Verfahren würde nach Stellungnahmen 2006 nun 2013/14 mit Details zu einzelnen Sachverhalten mit Fragen nach Aufzeichnungen aus 1997 fortgesetzt, eine für die damaligen Komplementäre fast unlösbare Aufgabe.
- die Prüfer hätten sich in erster Instanz trotz Verweis der geprüften Unternehmen nicht die Mühe gemacht, unmittelbar Aufklärung zu verlangen.
- Belege und Dokumentationen seien nicht gewürdigt worden.

-Bei einer Gesamtprojektsumme im Endverkauf von zB 4 Mio würden für die Vorarbeiten, Vorplanungen etc insgesamt ca 10-15% aufgewendet, für den Ankauf ca 40-50% und für die Bauleistungen ca 40-50%. Wirtschaftlich könne man nicht einen Teil weglassen.

Im Kapitel B 1 „Zweifelhafte Rechnungen“ allgemein wird iW vorgebracht, die Feststellung der Bp, wonach an die Bf Leistungen verrechnet worden sein, zu denen keine Verbindung mit Einnahmen festgestellt werden konnte, sei unrichtig. Es sei immer auf das Geschäftskonzept der Bf hingewiesen worden, wonach in verschiedene Immobilienentwicklungsbereiche, verschiedene Immobilien, unabhängig von Eigentümerschaft, als Zukunftsinvestition und mit der Chance auf spätere Vermarktung und Weiterverkauf der Leistungen investiert worden sei und sich in einigen dieser Investments sehr wohl spätere Erträge dargestellt hätten. Die Geschäftstätigkeit würde in allen diesen Unterlagen wie folgt umschrieben: Übernahme von Development- und Vermarktungsaufträgen betreffend Immobilienprojekte der ABC Gruppe und Dritter, Baumaßnahmen, Parifizierungen, Studien, konkrete Verkaufsmaßnahmen, das Development und die Vermarktung von Grundstücken, Eigentumswohnungen etc, wobei nicht davon ausgegangen werden musste, dass eigene konkrete Immobilien vorliegen mussten. Dass die Bf weder über Eigentumsanteile an diesen Liegenschaften verfügt hätte noch Mietverhältnisse bestanden hätten, sei zwar richtig, aber unerheblich im Hinblick darauf, dass an die Fa verrechneten Leistungen auch tatsächlich geleistet worden seien, dass die angekauften Leistungen bei konkreten Projekten auch wieder weiter verkauft werden konnten oder dass die angekauften Leistungen in anderen Formen für die Fa gewinnbringend vermarktet hätten können.

Zum Kapitel B2 Konkrete Rechnungen – Stellungnahmen wird iW vorgebracht, die Bp stelle fest, dass es keinerlei Unterlagen gäbe, die die Leistungserbringung bestätigten. Dies sei falsch, hingewiesen werde auf Unterlagen wie Zeitaufzeichnungen, Notizen über Meetings, Eintragungen in Kalendern, Notizen und Kozepeten über die Panrechnungen, Korrespondenz, Mailverkehr, Baustellenberichte, Planentwürfe, Fotos, Angebotsdokumentation und Unterlagen über den Wohnungsmarkt.

Sämtliche erwähnten Unterlagen stünden in direktem Zusammenhang mit den bezogenen und verkauften Leistungen der Bf, stünden dem Bf aber wegen Übernahme aller Geschäftsunterlagen der Behörde beim Bf nicht zur Verfügung.

Der mehrfache Wunsch der Bf auf Herausgabe aller vollständigen Unterlagen sei seitens der Bp mehrfach verweigert worden. Trotzdem seien viele der Leistungen noch nachweisbar. Die Bp habe gar kein Interesse, der Bf die vollständige Aufzeichnung zu ermöglichen. Die oft wiederholte Forderung der Bp, weiter Unterlagen und Nachweise vorzulegen, sei gar nicht erfüllbar, da ja alle Aufzeichnungen konfisziert und nicht mehr herausgegeben worden seien.

B. Stellungnahme zu Schreiben Bp. 26.02.2014:

Rechnungen 11 und 12:

Die festgestellte Gleichzeitigkeit der Bearbeitung für 2 Firmen sei korrekt. Für beide Firmen seien generell zur Marketingkonzeption für Vorsorgewohnungen Entwürfe etc

erarbeitet worden, was beiden Firmen zu Gute gekommen sei und an beide Firmen habe verrechnet werden können. Dies beweise nichts.

Hr Y. sei in der 2. Hälfte der 90-er Jahre viele Wochen und Monate in den USA gewesen, da er mit einer Amerikanerin verheiratet sei und einen wesentlichen Teil seiner Geschäftstätigkeit von dort aus erledigt hätte. Dort habe er auch zur Arbeitszeit gearbeitet und große Erfolge erzielt.

#### C. Eingangsrechnung EG X- Straße 43210

In keiner Unterlage sei erwähnt, dass ein herauskargendes Schild montiert worden sei. Vielmehr sei in den Fenstern mit Plakaten gearbeitet worden. Die über das Objekt seien für den Verkauf gemacht worden, bewusst ohne die Optik für den Verkauf mit Plakaten zu verschlechtern. Das Foto der Bp beweise gar nichts. Die Leistungen seien erbracht, verbucht und versteuert worden.

#### D. Stellungnahme zu den einzelnen lt Bp „zweifelhaften“ Rechnungen laut Prüfungsfeststellungen:

Es werde versucht, Stellung zu nehmen, ohne die Möglichkeit zu haben in Detailunterlagen der bei der Behörde befindlichen Unterlagen Einsicht zu nehmen bzw ohne dass bei den Geschäftspartnern noch eine Aufbewahrungsfrist gegeben sei oder unter der Erschwernis, dass die Nebenaufzeichnungen bei diesen Firmen mangels Relevanz vernichtet worden seien.

#### Ad ER 1 und 3

Hintergrund für den Ankauf der Leistungen gemäß den angeführten ER sei gewesen, dass der konkrete Lieferant über Know How in der Konzeption von Projekten und das Marketing iZm der Werbung von Investoren für Projekte inne gehabt habe. Diese Kenntnisse hätte er in der Zusammenarbeit mit dem Bf weiter bearbeitet und ausgearbeitet, sodass der Bf in der Lage war, seinerseits Immobilien-bezogenes, entsprechendes Know-How an künftige Kunden bereit zu stellen. AG der zahlreichen Aufenthalte eines Komplementärs in den USA seien hier auch Vergleichskonzepte mit dem Marketing in diesem Land wertvoll. Unterlagen und Studien seien in den Firmenunterlagen vorhanden, jedoch nicht berücksichtigt worden. Beweis: später konnten entsprechende Erträge erwirtschaftet werden und/oder die Kosten an andere Beratungsfirmen weiter verrechnet werden. Die aus Sicht 1997 erforderliche Erst- und spätere Weiterentwicklung dieser Kenntnisse hätten dann zu zahlreichen Immobilieninvestitionen und den Aufbau einer Immobilien-AG geführt.

#### Ad ER 2,4 und 6

Der Lieferant dieser ER sei das zu diesem Zeitpunkt etablierte Beratungsunternehmen, das mit Mitarbeitern und Partnern in der Lage gewesen sei, die entsprechenden geforderten und verrechneten Leistungen zu erbringen. Die Bereitstellung und Erarbeitung dieser Leistungen sei für das Unternehmen notwendig gewesen, um die Grundlagen für weiterführende eigene Unterlagen und Kenntnisse zur Verfügung zu haben.

Es sollte in diesem Zusammenhang dem Unternehmen belassen bleiben, in welche Geschäfte investiert würde, sofern sich eine Leistung tatsächlich an dieses Unternehmen richte und sich das Unternehmen durch spätere Weiterverrechnung mit Aufschlag oder zusätzliche Geschäfte zusätzliches Ertragspotential verspreche. Zusätzlich spielle die wirtschaftliche Verfügbarkeit von Geldmitteln auch eine wesentliche Rolle. Der in Beleg 4 zur Anrechnung gelangende Tagsatz entspreche den damaligen Usancen der Kammer der Unternehmensberater. Wenn 2 qualifizierte Berater je 2 Wochen an den kompletten Unterlagen arbeiteten, sei das plausibel, nachvollziehbar, sei von beiden Vertragspartnern anerkannt und halte einem Fremdvergleich stand. Die Rechnungen seien anzuerkennen, vor allem da die jeweiligen Analyseberichte in den Firmenunterlagen sowohl ausgedruckt als auch als EDV File vorhanden waren. Sollten die Rechnungen 2 und 4 nicht anerkannt werden, würde von der Bp die Herausgabe der Berichte und Ausdrucke der von der Bp sichergestellten EDV und Einsatz eines unabhängigen Gutachters zur Beurteilung des Wertes der Berichte und Studien beantragt.

Ad ER 5

Der Lieferant hätte diese Leistungen auch tatsächlich erbracht. Die Angebotsunterlagen zur Beteiligung am Unternehmen des Bf seien der Behörde bekannt, beinhalteten wirtschaftliche, rechtliche und steuerrechtliche sowie unternehmensplanerische Grundlagen. Die Unterlage liege vor und habe Qualität. Der zur Anrechnung gelangende Tagsatz habe den damaligen Usancen der Kammer der Unternehmensberater entsprochen. Wenn 2 qualifizierte Berater je 2 Wochen an den kompletten Unterlagen arbeiteten sei das plausibel, nachvollziehbar, sei von beiden Vertragspartnern anerkannt und halte einem Fremdvergleich stand.

Ad ER 7 und 16

Dazu sei bereits Stellung genommen worden. Dass bereits 1997 mit Räumungsarbeiten und Vorarbeiten für die Renovierungsarbeiten begonnen worden sei, ergebe sich aus den Zinslisten dieser Zeit in denen freie Einheiten ausgewiesen waren, bei denen schon begonnen wurde. Dass im 2. Quartal 1998 die wesentlichen Planungsarbeiten geleistet worden seien und der involvierte Architekt Z an XYZ fakturierte und nur einen Teil der tatsächlichen Kosten dargestellt hätte, weil eben maßgebliche Leistungsbestandteile vom damaligen Geschäftsführer der XYZ gelistet wurden, ist auch durch die dann vorliegende Baugenehmigung nachgewiesen. Die Bauarbeiten für den DG-Ausbau seien 1998 schon zügig eingeleitet worden. 1998 seien auch schon erste Wohneinheiten im Rohzustand verkauft und dann weiter bebaut worden. Die zeitliche Abfolge und die Bauprotokolle würden belegen, dass zuvor schon Leistungen erbracht worden waren.

Ad ER 8 und 9

Zur Sinnhaftigkeit des als Einzelunternehmer tätigen Beratungspartners sei in der Eingabe vom 21.11.2013 des Stb des Bf schon ausführlich Stellung genommen worden.

Ad ER 10

Siehe Argumentation zu ER 1 unter zusätzlicher Einbindung der speziellen Situation für das Immobilienprojekt P-Gasse 2345. Später habe es zahlreiche Angebote, die aus diesen beiden ERs entstanden seien, konkret für Investoren betreffend Beteiligung an den Eigentümer KEGs dieses Objekts und für Immobilien-Investoren für die Anlage an einzelnen, zu renovierenden Wohneinheiten gegeben. Die Angebotsunterlagen seien in den der Bp zur Verfügung gestandenen Unterlagen der jeweils ebenfalls geprüften Firmen vorhanden gewesen, seien jedoch als Leistungsnachweis nicht berücksichtigt worden – Nachweise lägen somit vor, Rechnungen seien anzuerkennen.

#### Ad ER 11 und 12

Der Zukauf von Beratungsleistungen für den Verkauf von Vorsorgewohnungen und die Erstellung von Unterlagen für diesen Bereich sei nachgewiesen. Für das Projekt P-Gasse 2345, später auch für das Projekt W-Straße 5678 seien seitens des Lieferanten in Zusammenarbeit mit dem Bf die Musterverträge, Bauaufträge, Dienstleistungs- und Serviceverträge samt Musterberechnungen in den verschiedenen Finanzierungsvarianten erstellt worden. Ein aus dieser Zeit stammender allgemeiner Folder und ein Folder samt konkreten Wohnungsangeboten betreffend die P-Gasse 2345 würden die tatsächlichen Leistungen in diesem Bereich belegen. Konkrete Verkäufe folgten diesen Unterlagen. Die Leistungen seien belegt – keine Scheinrechnungen.

#### Ad ER 14

Der Ankauf von Planungsleistungen sei im Hinblick auf den Ankauf von Liegenschaften in diesen Orten durch Schwestergesellschaften des Bf erfolgt. Mit den Eigentümern sei vereinbart gewesen, dass der Bf die Vermarktung übernehme und am Verkauf mit neuer Konzeption am Verwertungserfolg teilhaben sollte. Entsprechend seien in den Projektunterlagen des Komplementärs X. und in den Firmenunterlagen der Eigentümergegesellschaften Pläne, Notizen, Besuchsberichte und Besprechungsnotizen über mögliche Bebauungen und Änderungen der Bebauung im Projekt W-Dorf enthalten. Der Einsatz von 2 mal 8 Beratertagen sei gerechtfertigt für spätere Erlöse aus der Verkaufstätigkeit und Beteiligung am Verkaufsmehrerlös. Unterlagen vorhanden – keine Scheinrechnung.

#### Ad ER 13, 15 und 17

Die Übernahme der Vermittlungshonorare für Immobilieneinkäufe von Schwestergesellschaften, konkret für den Ankauf eines Objekts in der B-Straße und mehrere Objekte von Verkäufer V. basierten auf einer Vereinbarung mit den kaufenden Gesellschaften, wonach die Ankaufs-Vermittlungskosten und im 2. Fall die Kosten der Voranalysen vom Bf übernommen wurden, da dieser über die entsprechenden Mittel verfügt habe und die Ankaufsgesellschaften zum damaligen Zeitpunkt noch nicht. Der Ankauf dieser Projekte sei dokumentiert und es lägen bei den Eigentümergegesellschaften ausreichend Ankaufsunterlagen vor. Die Leistungen seien belegt, schlüssig und von wirtschaftlichem Vorteil für alle Beteiligten. Die Vermittlungshonorarsätze seien fremdüblich, die Berater-Mannsätze seien fremdüblich – keine Scheinrechnungen.

In diesem Zusammenhang falle auch auf, dass eine ER des Immobilienmaklers J für das Objekt F-Gasse iHv ca ATS 345.000,-- keinen Grund zur Beanstandung darstelle. Es sei dabei um genau dieselben wirtschaftlichen Grundlagen und Zusammenhänge und genau die gleiche Aufzeichnungsqualität wie bei ggstdl Belegen gegangen.

Ad ER 18, 19, 20 und 21

Der Ankauf von Beratungsleistungen zur weiteren Vermarktung von Immobilienprojekten von Schwestergesellschaften und zur weiteren Entwicklung der in Betreuung befindlichen Immobilienprojekte des Bf war schlüssiges Folgegeschäft zu den 1997 begonnenen Aktivitäten. Verkaufsunterlagen seien zusammengestellt, laufend verändert, in persönlichen Präsentationen von Komplementär Y. bei unzähligen Kunden präsentiert worden. Der zur Anrechnung gelangende Tagsatz habe den damaligen Usancen der Kammer der Unternehmensberater entsprochen. Die Leistungen seien daher plausibel, nachvollziehbar, von beiden Vertragspartnern anerkannt und hielten einem Fremdvergleich stand. Demgemäß sei diese Rechnung anzuerkennen.

Ad ER 21 (*Anmerkung:* gemeint ist offenbar ER 22)

Die weitere Mitwirkung des Bausachverständigen Ing. K X. beim Projekt P-Gasse 2345 sei zu diesem Zeitpunkt unabdingbar gewesen, da er ab Ende 1997, 1998 und bis März 1999 federführend die Koordination der Planungsarbeiten und der Bauarbeiten samt der involvierten Bauleistungen der XYZ und anderer Gewerke sowie des involvierten Arch. Z inne gehabt hätte. Die Pauschalsumme von ATS 350.000,-- für einen Betreuungszeitraum von 15 Monaten sei ein günstiges Angebot gewesen, da der Monatssatz im Vergleich zu einem Baumanager ungleich teurer gekommen wäre. Da es keinen anderen Baumanager gab, sei seine Leistung erwiesen, da in den Folgejahren ja der Bau erfolgreich abgeschlossen und ein Großteil der Wohnungen mängelfrei habe verkauft werden können.

Ad AR 1 aus 98

Die Beratung des Endkunden sei mit Ressourcen des Bf durchgeführt worden. Im ganzen Beratungsfall sei eine Spezialabteilung der Bank Austria involviert – kein Hinweis auf Scheinrechnung.

Ad AR 2,3, und 4 aus 98

Die in den bezogenen Leistungen in 1997 erarbeiteten Erkenntnisse, Fakten über Immobilienmarkt und konkrete Projekte seien 1998 an den Kunden laut Rechnungen insofern verwendet worden, als sie zur Beurteilung von damals neuen Immobilienprojekten mit den angeführten Adressen dienten. Der Kunde konnte in der Folge diese Informationen weiterverwenden und verrechnen und seien diese Immobilien in der Folge auch von Investorengemeinschaften angekauft worden. Letztlich seien die wirtschaftlichen Möglichkeiten maßgeblich für die Tätigkeit gewesen, nicht steuerliche Überlegungen – wirtschaftlich begründet, kein Hinweis auf Scheinrechnung.

Ad Nicht abgerechnete Arbeiten, ER aus 98

Die von der Bp als nicht abgerechnete Arbeiten bezeichneten ER seien als ER des normalen Geschäftsbetriebs anzuerkennen. Es solle dem Unternehmen belassen bleiben, in welche Geschäfte investiert würde, sofern sich eine Leistung tatsächlich an dieses Unternehmen richte und sich das Unternehmen durch spätere Weiterverrechnung mit Aufschlag oder zusätzliche Geschäfte zusätzliches Ertragspotential verspreche.

Darüber hinaus spiele die wirtschaftliche Verfügbarkeit von Geldmitteln auch eine wesentliche Rolle. Wenn ein Immobilienentwicklungsunternehmen bereit sei, Vorkosten für einen Immobilieneigentümer zu übernehmen, da der sich diese Leistungen noch nicht leisten könne, jedoch Kapitalgeber suche, sei es wirtschaftlich und liquiditätsbezogen statthaft, wenn der Developer die Leistungen übernehme, um sie später bei Realisierung des Projekts mit zusätzlichen Leistungen verrechnen zu können.

Insgesamt müsse festgehalten werden, dass die Bp in den überwiegenden Fällen vorliegende Unterlagen und klare Sachverhalte außer Acht gelassen habe und damit die Bestimmungen der §§ 166 und 167 BAO verletzt habe

#### Kapitel C Zur Vorlage von Unterlagen durch den Prüfer

Bis heute verfüge die Firma nicht über die behördlichen Unterlagen der Bf ab 1997, die Verträge und Nebenvereinbarungen mit allen stillen Gesellschaftern aus 1997, die Kalkulationen und Nebenaufzeichnungen für die gewinnorientierte Geschäftskonzeption der Fa zur Anwerbung von Gesellschaftskapital, die beim Komplementär X. aufbewahrt waren und bis heute nicht herausgegeben worden seien.

Aus dieser Vorgangsweise sei der Grundsatz der raschen Aufklärung von Sachverhalten nicht gegeben.

#### Kapitel D Die Architekten - Statistik – verfälschende Darstellungen und nicht beachtete entlastende Sachverhalte

In dieser Statistik gemäß Schreiben vom 26.02.2014 würde festgehalten, dass die Architektenleistung nachweislich nicht ersetzt worden seien, auch wenn der Prüfer in den Ausgangsrechnungen lesen könne, dass Planungs- und Developmentleistungen weiter verrechnet wurden. Architektenleistungen können ein Teil von Planungs- und Developmentleistungen sein.

Wie in der Weiterverfolgung in der Zusammenarbeit des Bf und von diversen Eigentümergegesellschaften und KEGs im Einflussbereich der Komplementäre des Bf in den Folgejahren ersichtlich gewesen wäre, seien natürlich immer wieder externe Architekten eingesetzt worden, die Gesamtkoordination sei ab 1998 jedoch immer mehr in der XYZ vorgenommen worden, die einige Jahre später auch eine 100%ige Tochtergesellschaft der ABC Immobilien AG geworden sei, und seit 2001 eine eigene Planungsabteilung aufgebaut hätte.

Seit 1997 seien bis 2013 von der ganzen Gruppe inzwischen 200 Immobilienprojekte mit einem Gesamtvolumen von 600 – 800 Mio EUR, davon Planungs- und Entwicklungskosten von ca 90 Mio – 120 Mio EUR.

Generell würden sowohl Immobilien-Developmentfirmen als auch Bauträgergesellschaften immer mit Fachleuten zusammen arbeiten, sowohl vor Ankauf von Immobilien als auch dann bei konkreten Immobilien.

Die Vorphase sei eine sehr wichtige.

Als Beweis im konkreten Fall P-Gasse 2345 gelte wohl der Baubescheid vom 13.11.1998 der MA 37 über die Renovierung und den DG-Ausbau am Objekt, der komplette Akt sei in der MA 37 aushebbar.

Ohne die Vorleistungen der Bf wäre eine Baugenehmigung nicht möglich gewesen.

Wenn heute 2014 das Immobilienprojekt P-Gasse 2345 realisiert würde, hätte es bei geschätzten gesamt ca 1.100m<sup>2</sup> Nutzfläche ein Gesamtinvestitionsvolumen von ca EUR 3 Mio. Bei diese Investitionsvolumen würden alleine auf den Planungsbereich ca 12 – 15% entfallen, somit EUR 350.000 – 450.000.

Es sei für die Firma aus heutiger Sicht unfassbar, dass der Bp es nicht wahrhaben wolle, dass es für die Firma und später nach Weiterverrechnung für die Eigentümer kostenmäßig besser, wirtschaftlicher und sinnvoller sei, statt einer Rechnung über ATS 4 Mio. eines renommierten Architekten, die Beratungsleistungen eines Bausachverständigen und eines kleinen Architekten über insgesamt ATS 1 Mio oder weniger heranzuziehen.

Hingewiesen werde darauf, dass in diesem Fall der Fremdvergleich vorliege, sich niemand bereichert habe, alle involvierten Geschäftspartner wirtschaftliche Vorteile gehabt hätten, und alle Geschäftspartner ordentlich der Behörde alle Sachverhalte gemeldet und versteuert hätten.

Der Bp habe es auch verabsäumt zu erwähnen, dass die Bf allein in den Jahren 1999 – 2001 insgesamt ATS 1,617.000 Gewinn aus ihren Aktivitäten erwirtschaftet, den jeweiligen Gesellschaftern als Gewinn zugewiesen die diesen Gewinn zur Versteuerung bekannt gegeben hätten.

Die Feststellung, dass zu den ER keine Erlöse existierten und dass die Beteiligung für die atypischen stillen Gesellschafter nur zur Verlusterzielung dienten, habe bewusst die Fakten der Folgejahre hinsichtlich Erlöse und Gewinne außer Acht gelassen und damit Sachverhalte und Fakten iSd BAO §§ 166 und 167 missachtet.

## Kapitel E Die Nichtaktivierung der Aufwendungen

Die vom Prüfer immer wieder geforderte Aktivierung der Aufwendungen werde abgelehnt.

## Kapitel F Forderung nach Anerkennung der tatsächlichen wirtschaftlichen und realisierten Sachverhalte

Die Behörde ersetze einen real verwirklichten, abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt (die vorliegenden ER und AR mit den dazu realisierten Leistungen) durch einen real nicht verwirklichten, abgabenrechtlich mit anderen Auswirkungen ausgestatteten Sachverhalt nur deswegen, weil er für einen der involvierten Geschäftspartner vorteilhafter oder unvorteilhafter wäre, was nicht statthaft sein könne.

## Kapitel G X. & Y. OG und Fremdvergleich

Dass aG der Aufwendungen 1997 konkrete Geschäfte und Einnahmen in den Folgejahren iRd Geschäftstätigkeit der Firma realisiert werden konnten bleibe unbestritten. Dass die konkreten Immobilienprojekte von Schwesterunternehmen der Firma in den Folgejahren realisiert werden konnten, bleibe ebenfalls unbestritten.

Dass die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung und des Belegwesens gegeben wäre, war bisher nicht Vorhalt.

Dass die Geschäftstätigkeit der Firma als unternehmerische, mit auf Gewinn abzielende Tätigkeit anzuerkennen sei, sollte ebenfalls außer Zweifel stehen.

Dass die Geschäftstätigkeit der Firma in Teilbereichen jedes großen Bauträgers Tagesgeschäft ist, sollte die Behörde mit bedenken. In jedem int tätigen Baukonzern würden jährlich viele potentielle Immobilien- und Bauprojekte voranalysiert und nur ein Teil realisiert.

Immer würden dann auch die Kosten auf spezielle Projektgesellschaften weiter verrechnet, da ja oft viele Jahre im Vorhinein unklar sei, wer dann den konkreten Bau errichte, wer Eigentümer der Bauträgerliegenschaften sein werde und wer bei Projektrealisierung bereit sei, welche Vorkostenanteile zu tragen.

## Kapitel H Zur Anerkennung der Mitunternehmerschaft

Zu den diesbezüglichen Prüfungsfeststellungen werde ausgeführt:

Die Feststellungen der Finanz seien unrichtig. VwGH 19.12.1990, ZI 86/13/0136 betreffe eine GesmbH & Co KG, nicht aber eine GesmbH & Co OHG. Dies sei ein wesentlicher Unterschied, weil bei ersterer niemand über das Stammkapital hinaus haftet, während im vorliegenden Fall zwei der Gesellschafter unbeschränkt haften. Das Erk sei daher nicht zutreffend.

Es sei zwar richtig, dass eine bloß anfängliche Verlustzuweisung nicht für eine Mitunternehmerschaft spreche, aber im ggstdl Fall unzutreffend, weil hier die stillen Gesellschafter gemäß Gesellschaftsvertrag am Gewinn und Verlust des Unternehmens im Verhältnis der geleisteten Einlage zum Eigenkapital teilnehmen.

Die stillen Gesellschafter nehmen durchaus am wirtschaftlichen Erfolg und an den Wertsteigerungen des Treuhandvermögens Anteil. Dies sei schon dadurch bewiesen, dass den stillen Gesellschaftern auch Gewinne zugewiesen werden.

Es sei richtig, dass nur die Gesellschaft befugt ist, die Gesellschaftsrechte aus den einzelnen Beteiligungen ihrer Treugeber auszuüben. Dies entspreche aber der österreichischen Rechtslage, denn Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten sei bei einer treuhändig gehaltenen Beteiligung nicht der einzelne Treugeber, sondern der Treuhänder. Die Gesellschaft habe im Bereich der Geschäftsführung Entscheidungsspielraum.

Bei außergewöhnlichen Maßnahmen habe der Geschäftsherr die Zustimmung der stillen Gesellschafter einzuholen. Schon diese Möglichkeit impliziert unternehmerisches Risiko, weil auch Fehlentscheidungen getroffen werden können.

Neben der Unternehmensinitiative und dem Unternehmerrisiko seien die Aussicht und Zuweisung von Gewinnen und Verlusten die wesentlichen Merkmale eines

Mitunternehmertums. Alle diese Voraussetzungen seien hier vorliegend. Es handle sich daher um ein Treuhandverhältnis gemäß § 24 Abs 1 BAO.

Der stille Gesellschafter sei für die Zeit seiner Teilnahme an der Gesellschaft am Gewinn und Verlust beteiligt und habe Stimmrecht bei der jährlichen Gesellschaftsversammlung. Natürlich sei der Treuhänder verpflichtet seine Tätigkeit unter Wahrung der Interessen aller stillen Gesellschafter zu führen. Das Gesamtinteresse aller Zeichner stehe vor dem Einzelinteresse. Anders wäre einer derartige Gesellschaft nicht zu führen.

Die Ansicht der Finanz, dass die Verluste konstruiert seien und lediglich willkürlich herbeigeführt, gehe ebenso ins Leere, wie der Vorhalt, dass das Modell lediglich zur Erzeugung von Verlusten konzipiert sei.

Die Ansicht der Finanz sei durch die Entwicklung der Gesellschaft bereits widerlegt. Durch die Zuweisung von Gewinnen sei dies bewiesen.

Die Ansicht des Bp, dass kein Risiko gegeben sei, weil durch die Verlustzuweisungen bereits das ganze Kapital ersetzt sei, sei schon deshalb falsch, weil Gewinnzuweisungen ja auch wieder versteuert werden müssten.

Es sei völlig belanglos, dass die stillen Gesellschafter kein Risiko über ihre Einlage hinaus zu tragen hätten, weil dies in der Gesellschaftsform vom Gesetzgeber so vorgesehen sei. So sei zB ein Kommanditist ausdrücklich ein potentieller Mitunternehmer.

Zitate ABC Immobilien D & Vermarktung, die steuerlichen Grundlagen im Detail samt Risikohinweisen:

„Insgesamt ist der Geschäftszweck des Beteiligungsunternehmens objektiv auf Gewinnerzielung ausgerichtet.“

Der atypisch stille Gesellschafter ist vertraglich nicht nur am Gewinn und Verlust der OHG beteiligt, sondern auch Anteil am Vermögen (stille Reserven und Firmenwert).

Die Beteiligung des atypisch stillen Gesellschafters am Vermögen der OHG bestimmt sich verhältnismäßig nach seinen jeweiligen gebundenen Kapitalkonten. Gewinn- und Verlustanteile, Entnahmen der Gewinnanteile sowie Kapitalrückzahlungen werden über variable Verrechnungskonten abgerechnet; sie berühren das Beteiligungsverhältnis nicht.“ Dies bedeute die Beteiligung am Gewinn und Verlust und unternehmerisches Risiko.

„ist seine Zustimmung bei außergewöhnlichen Maßnahmen des Geschäftsbetriebs erforderlich.“

Der stille Gesellschafter sei daher mitverantwortlich für den Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens.

Treuhandvereinbarung Punkt 3.5:

„Dessen ungeachtet ist der Treugeber verpflichtet, der Treuhänderin alle eigenen Kosten und die Kosten allfälliger von ihr im Interesse des Treugebers eingesetzten Dritten unabhängig von der Verfügbarkeit von Guthaben auf den Treuhandkonten zu ersetzen.“

Dies bedeute, dass das eingesetzte Kapital des stillen Gesellschafters von der Entwicklung und von den jeweiligen geschäftlichen Gegebenheiten der Firma profitiere oder leide.

Auch die Diktion des Punktes V. Gewinn- und Vermögensteilung, Verlustteilung, lasse keinen Zweifel daran, dass alle Voraussetzungen für einen stillen Gesellschafter – Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmersrisiko im ggstdl Fall eindeutig gegeben seien. Auch unter „VII. Jahresabschluss, Gewinnverteilung“ des Gesellschaftsvertrages sei nochmals das Unternehmensrisiko und die Chance auf Gewinn und das Risiko auf Verlust dokumentiert, wenn es heißt:

„2. Der wie in Abs. 1 beschrieben, erstellte und von C. genehmigte Jahresabschluss bildet die Grundlage für die Verteilung von Gewinn und Verlust.“

Die Diktion der Finanz, dass keine Unternehmensinitiative entwickelt worden sei, sei daher schlichtweg unrichtig.

In der **mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG am 10.09.2014** brachte der steuerliche Vertreter der Bf iW ergänzend vor, er verweise in Bezug auf den Punkt Mitunternehmerschaft auf das Erkenntnis des BFG vom 05.03.2014, Gz RV/4100418/2008, und legte dieses dem Senat vor. Es handle sich um einen gleichgelagerten Fall, in dem das BFG von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen sei.

Zur Frage der Wiederaufnahme verwies der steuerliche Vertreter der Bf auf das Erkenntnis des UFS vom 27.02.2013, Gz RV/1483-1486-W/09 und legte dieses dem Senat vor. Es handle sich ebenfalls um einen gleichgelagerten Fall. Demnach sei eine begründete Vermutung eben kein Beweis und würde keine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Das FA wies darauf hin, dass Rechnungsmängel vorlägen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten.

Bezüglich „Zweifelhafte Eingangsrechnungen“ verwies Mag. X. auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 26.05.2014 und darauf, dass zum Geschäftsbereich der Firma auch Management- und vorbereitende Leistungen gehörten. Diese Leistungen mussten zugekauft werden und dazu sei zB die Fa C P. M. S. da gewesen und die anderen Zulieferer wie zB Architekten, die diese Vorleistungen hätten erbringen müssen. Anders könnte eine Gesellschaft wie die Bf weder gegründet noch betrieben werden. Die Leistungen seien daher zweifelsfrei erbracht worden. Der beste Nachweis sei, dass diese Objekte, für die hier Leistungen erbracht worden seien, in der Folge werterhöhend verkauft werden konnten.

Bezüglich „nicht abgerechnete Leistungen“ brachte der steuerliche Vertreter der Bf ergänzend vor, die Leistungen seien von unabhängigen Dritten – wie Ziviltechnikern – erbracht worden; die Vorgangsweise der Betriebsprüfung erscheine daher nicht verständlich.

ADir XY führte aus, die Leistungen seien zwar erbracht worden, jedoch an andere Gesellschaften; es seien – dem wahren Sachverhalt entsprechend – die Leistungen an die Eigentümergegesellschaften weiterverrechnet worden. Die Leistungen würden nämlich die Liegenschaftseigentümer betreffen und seien daher an diese abzurechnen. Es sei absolut

nicht fremdüblich, wenn jemand Leistungen für Liegenschaften trage, mit denen er nichts zu tun habe.

Mag. X. verwies auf sein diesbezügliches Vorbringen in der Stellungnahme vom 26.05.2014, insbesondere darauf, dass genau das das Geschäftsmodell der Firma gewesen sei. Die Eigentümergeesellschaften hätten weder das Kapital noch die Mittel gehabt, um diese Vorleistungen erbringen zu können. Deswegen sei die Bf in Vorleistung getreten und hätte dies in späterer Folge wieder ersetzt bekommen.

Bezüglich KEST verwies ADir XY auf die entsprechende Judikatur des UFS, wonach hier eine Mitunternehmerschaft vorliege; ein Abweichen davon im vorliegenden Fall wäre inkonsistent.

Abschließend verwies der steuerliche Vertreter der Bf auf die einige hundert Seiten umfassende (unveröffentlichte) Entscheidung des UFS Klagenfurt in einem völlig gleichgelagerten Fall, in dem von Willkür des FA ausgegangen werde und ersuchte, im Sinne dieser Entscheidung vorzugehen.

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

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Strittig ist im vorliegenden Fall im Wesentlichen, ob eine Reihe von Rechnungen, die die Bf erhalten oder ausgestellt hat, Scheinrechnungen waren bzw ob Leistungen für das Unternehmen der Bf ausgeführt wurden.

Ferner ist strittig, ob Verträge über stille Beteiligungen, die die Bf geschlossen hat, atypisch stille oder echte stille Gesellschaftsverträge gewesen sind.

Festzuhalten ist, dass über die Berufung, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Feststellung der Einkünfte 1997 bis 1999 und Feststellung der Einkünfte 1997 bis 2001 richtet, bereits mit Berufungsentscheidung des UFS vom 16.7.2013, RV/1456-W/07, miterledigt RV/1599-W/07, abgesprochen wurde.

#### **1. Allgemeine Feststellungen:**

Die Bf war im Streitzeitraum eine GmbH & Co OHG.

Die X. & Co wurde mittels Gesellschaftsvertrag am 1.9.1990 gegründet. Gesellschafter waren Mag. A. X. und die C. B-GmbH (aktueller Firmenwortlaut ABC Immobilien AG). Die Gesellschafter der C. B-GmbH waren bis Juli 1995 Hr Mag. A. X., Hr Mag. G und Hr J. Y.. Ab Juli 1995 sind die Herren Mag. A. X. und Hr J. Y. zu gleichen Teilen Gesellschafter.

Die beiden persönlich haftenden Gesellschafter bringen jeweils ihre Arbeitsleistung in das Unternehmen ein (§ 4 des Gesellschaftsvertrages). Die Kapitalanteile an der

Gesellschaft werden zwischen den beiden persönlich haftenden Gesellschaftern im Verhältnis 50:50 aufgeteilt. Zur Geschäftsführung und Vertretung ist ausschließlich Hr. Mag. A. X. berechtigt.

Im Oktober 1997 trat Hr J. Y. als Gesellschafter ein und ab diesem Zeitpunkt waren sowohl Hr Mag. A. X. als auch Hr J. Y. selbständig zur Vertretung berechtigt. Diese beiden Herren waren im restlichen Streitzeitraum die persönlich haftenden Gesellschafter der OHG.

Mit Schreiben vom 15.6.1998 wurde seitens der OHG dem FA der Zusammenschluss mit (nach Ansicht der Bf) atypisch stillen Gesellschaftern bekanntgegeben (nach Artikel IV UmgrStG) und neben einer Zusammenschlussbilanz per 1.10.1997 eine Liste der (nach Ansicht der Bf) atypisch stillen Gesellschafter (die durch den Treuhänder C. B-GmbH vertreten werden) vorgelegt (es handelt sich insgesamt um 33 stille Gesellschafter). Diese Gesellschafter haben Einlagen gewährt. Nach Ansicht des FA handelt es sich bei den Beteiligten um echte stille Gesellschafter.

In den ersten Geschäftsjahren bis 1997 wurden Consulting Aufträge abgewickelt, insbesondere für Unternehmen und Unternehmensprojekte. Seit 1997 ist eine Erweiterung der Geschäftstätigkeit und eine Spezialisierung in der Immobilienbranche erfolgt.

In diesem Zusammenhang übernahm die OHG die Vorbereitung, Analyse, Aufbereitung und Betreuung von Immobilienprojekten sowie die Übernahme von Leistungen iZm der Entwicklung von Immobilien. Die Bf investierte in die Entwicklung von Immobilien.

## **2. Einzelne Streitpunkte (gegliedert nach dem Bp. Bericht):**

### **2.1. Büromaschinen (Tz 2 Bp-Bericht)**

*Feststellung :*

Das mit Eingangsrechnung vom 16.11.1997 angeschaffte Farbfernsehgerät wurde im Unternehmen der Bf betrieblich genutzt. Der Kauf war betrieblich veranlasst.

*Beweiswürdigung:*

Dass es sich bei dem angeschafften Gerät um ein Farbfernsehgerät handelte, ist mittlerweile unbestritten. Die Bf hat glaubwürdig vorgebracht, d er Bildschirm sei zwar tatsächlich einige Wochen zu Testzwecken im Büro des Einzelunternehmens von Mag. X. gestanden, sei dann jedoch an den Firmenstandort der Bf überstellt und dort im Rahmen der Geschäftstätigkeit genutzt worden, und zwar zu Präsentations-, Schulungs- und Fortbildungszwecken sowie zum Abspielen von diversen Marketingvideos.

Aus der vom FA vorgelegten Verkaufsrechnung vom 25.02.2002 (Verkauf von Mag. X. an die Fa Z. VV GmbH) ist nicht ersichtlich, ob es sich um dasselbe Gerät gehandelt hat. Dies wurde vom FA in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 10.09.2014 auch zugestanden, sodass das BFG in freier Beweiswürdigung der seit dem Jahr 2006 iW unverändert gebliebenen und in diesem Punkt glaubhaften Darstellung der Bf folgt.

*Rechtliche Beurteilung :*

Die Lieferung erfolgte für Zwecke des Unternehmens der Bf. Die Vorsteuer iHv ATS 6.665 ist daher gemäß § 12 UStG 1994 abzugsfähig.

Der Bescheid des FA betreffend Umsatzsteuer 1997 ist daher insoweit abzuändern.

## **2.2. Zweifelhafte Eingangsrechnungen (Tz 3 Bp Bericht)**

### **2.2.1 Allgemeines**

#### *a) Allgemeine Feststellungen zu den Eingangsrechnungen*

In den 22 Rechnungen werden zumeist pauschale, allgemeine Leistungsbeschreibungen angegeben. Die Leistungserbringer sind Firmen, die ebenso wie die Bf von Hrn Mag. X. und Hrn Y. beherrscht werden.

Die Leistungen betreffend konnten – abgesehen von den Rechnungen – keine Grundaufzeichnungen, Verträge, Vereinbarungen oder sonstiger Schriftverkehr vorgelegt werden. Welche Personen welche Leistungen erbracht haben, ist meist nicht bekannt. Bei einigen Rechnungen ist kein Leistungszeitraum angegeben und dieser ist auch nicht aus sonstigen Beilagen ersichtlich.

Auch der Zahlungsfluss konnte nicht nachgewiesen werden.

Der Mehrzahl der unter Pkt. 2.2.1.2 „Einzelne Eingangsrechnungen“ (unten) näher angeführten Rechnungen liegt keine Leistung zu Grunde und/oder fehlt ein Rechnungsmerkmal iSd § 11 UStG 1994.

Bei einzelnen der unter Pkt. 2.2.1.2 „Einzelne Eingangsrechnungen“ (unten) näher angeführten Rechnungen ist die Leistungserbringung aus den dort näher dargestellten Gründen zumindest glaubhaft. Auf diesen Rechnungen sind alle Rechnungsmerkmale iSd § 11 UStG 1994 vorhanden.

#### *b) Beweiswürdigung betreffend Allgemeine Feststellungen zu den Eingangsrechnungen*

Die Leistungsbeschreibungen und der teilweise fehlende Leistungszeitraum sind aus den vorliegenden Rechnungen ersichtlich.

Dass die leistungserbringenden Firmen ebenso wie die Bf von den Herren Mag. X. und Y. beherrscht werden, beruht auf der Aussage des Mag. X. vor der Finanzbehörde vom 15.05.2003. Dies blieb unbestritten.

Trotz mehrfacher Vorhalte des FA konnten keine wie immer gearteten Schriftstücke die Leistungsabwicklung oder das Ergebnis der Leistung betreffend vorgelegt werden. Dies ist jedenfalls unüblich. Welche Personen welche Leistungen erbracht haben, konnte ebenfalls in der Mehrzahl der strittigen Geschäftsfälle nicht angegeben werden.

Dass der Zahlungsfluss nicht nachgewiesen werden konnte, beruht auf den Feststellungen der Bp des FA.

Das BFG gelangt daher in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass bestimmten unter Pkt. 2.2.1.2 „Einzelne Eingangsrechnungen“ (unten) näher angeführten Rechnungen

keine Leistung zu Grunde liegt, da keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, die eine Leistungserbringung nachweisen oder glaubhaft machen.

Zum Einwand der Bf, dass den am 06.04.2006 eingebrachten Beweisanträgen aus nicht nachvollziehbaren Gründen nicht näher getreten worden sei, ist festzuhalten, dass nicht die Pauschalvereinbarungen in den Rechnungen zur Nichtanerkennung führen, sondern das Fehlen jedweder bezughabender Unterlagen zu den Rechnungen, sodass das beantragte Gutachten zur Üblichkeit von Pauschalvereinbarungen entbehrlich ist. Wenn schon Pauschalvereinbarungen getroffen werden, ist es umso naheliegender und aus Gründen der kaufmännischen Sorgfalt dringend geboten und somit im Geschäftsleben üblich und unabdingbar, die Geschäftsabläufe und Leistungen schriftlich zu dokumentieren.

Der damalige Geschäftsführer der Bf, Hr Mag. X., wurde bereits vom FA einvernommen. Er formulierte auch im Verfahren vor dem BFG eine ausführliche Stellungnahme, die vom steuerlichen Vertreter der Bf mit Schriftsatz vom 26.05.2014 eingebracht wurde und er war auch bei der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 10.09.2014 persönlich anwesend und konnte zu jedem Punkt Stellung nehmen. Seine Aussage, unter Zeitdruck seien viele unternehmerische Entscheidungen mündlich getroffen worden, wurde vom FA zu Recht als unglaublich qualifiziert, da es im Geschäftsleben auch für den Rechnungsempfänger aus Gründen kaufmännischer Sorgfalt-, Beweisvorsorge- und Nachweispflichten undenkbar ist, Geschäftsabläufe und Leistungen nicht schriftlich zu dokumentieren, keine schriftliche Verträge abzuschließen und keine Unterlagen aufzubewahren.

Der Einwand des Bf, es habe sich um eine Aussage des Mag. X. iZm den Parifizierungen gehandelt, ist zwar dem Wortlaut nach richtig, es ist jedoch davon auszugehen, dass diese Aussage auch für die X./Y. Unternehmensgruppe insgesamt gelten sollte, da ja auch bei ggstdl Problematik keine bezughabenden Unterlagen, Dokumentationen oder Schriftstücke vorgelegt werden konnten.

Eine nochmalige formelle Vernehmung des Hrn Mag. X. war daher nicht erforderlich. Ein Sachverständiger aus dem Baufach kann aG der Rechnung allein nicht beurteilen, ob die fakturierte Leistung erbracht worden ist, sodass auch diesem Beweisantrag die Erheblichkeit fehlt.

Für die Behauptung der Bp, ein Teil der Leistungen sei nicht in Höhe der Rechnungssumme erbracht worden, fehlt jeder Anhaltspunkt. Der Senat gelangt zur Überzeugung, dass ein Teil der Leistungen gar nicht und ein anderer Teil der Leistungen zur Gänze erbracht worden ist.

Dass Grundstücke und Zinshäuser erworben wurden, ist unbestritten. Dieser Erwerb steht jedoch mit der konkreten Leistung und mit dem konkreten Leistungserbringer laut Rechnung nicht in unmittelbarem Zusammenhang. Das Ergebnis der jeweiligen Leistung, also zB die angefertigte Studie über den Wiener Wohnungsmarkt, konnte ebenfalls trotz Aufforderung nicht vorgelegt werden, sodass davon auszugehen ist, dass eine derartige Leistung jedenfalls vom Rechnungsleger nicht erbracht wurde.

Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Beschwerde handelt es sich nicht um fremde Vertragspartner, sondern um Firmen, die von den gleichen Personen wie die Bf beherrscht werden, sodass der üblicherweise im Geschäftsleben bestehende Interessensgegensatz hier nicht besteht. Festzustellen ist in diesem Zusammenhang, dass im Geschäftsleben auch unter fremden Vertragspartnern es die kaufmännische Sorgfalt gebietet, jedenfalls bei – wie im ggstdl Fall – höheren Rechnungssummen, schriftliche Verträge abzuschließen und erbrachte Leistungen sowie deren Umfang schriftlich zu dokumentieren. Ebenso ist es selbstverständlich, die erbrachten Leistungen (Studien, Unterlagen, Schriftstücke) aufzubewahren.

Das Argument, die Finanzverwaltung hätte Unterlagen beschlagnahmt, ist zwar richtig, der Bf hätte aber jederzeit Einsicht in diese Unterlagen nehmen und Abschriften herstellen können. (Siehe zB Vorhalt vom 17.6.2005, in dem der Bf die Einsichtnahme und Anfertigung von Kopien angeboten wurde).

Dies wurde der Bf vom FA auch mitgeteilt. Dass sie dies verabsäumt hat, ist ihr zuzurechnen. Das BFG geht daher davon aus, dass Unterlagen, die einen Nachweis für die Erbringung der strittigen Leistungen darstellen, nicht existieren. Auf die glaubhaften Ausführungen im Bp Bericht, Unterlagen, die die den strittigen Rechnungen zu Grunde liegenden Leistungen dokumentieren würden, wären von der Bp vorgefunden worden, sollten sie sich wirklich bei den beschlagnahmten Unterlagen befinden, wird verwiesen.

Die Ausführungen des Mag. X. im Schriftsatz vom 26.05.2014 und in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 10.09.2014 sind nicht geeignet, die Leistungserbringung betreffend die strittigen Rechnungen glaubhaft zu machen. So ist es zwar unbestritten, dass Leistungen zugekauft werden mussten. Dies bedeutet aber noch nicht, dass die Leistungen im konkreten Fall auch erbracht wurden und es muss bei jeder einzelnen Leistung ein Nachweis für die Erbringung vorhanden sein. Es mag sein, dass diese Objekte in der Folge werterhöhend verkauft werden konnten; dies stellt aber auch keinen unmittelbaren Zusammenhang mit der jeweiligen konkreten Leistung her und ist daher kein geeigneter Nachweis.

Zudem konnten bei den Rechnungen 11 und 12 zusätzliche Ungereimtheiten festgestellt werden, die die Vorgangsweise der Bf gut sichtbar machen und die Glaubwürdigkeit ihrer Ausführungen in Bezug auf die strittigen Eingangsrechnungen (ER) weiter vermindern.

Wenn nämlich Leistungen von denselben Personen am gleichen Tag ganztägig für verschiedene Gesellschaften der Unternehmensgruppe erbracht worden sein sollen (siehe auch unten bei den ER 11 und 12), so kann daraus nur geschlossen werden, dass die Gebarung der Bf auch bei den anderen ER innerhalb der Unternehmensgruppe nicht mit der tatsächlichen Leistungserbringung im Einklang steht, zumal auch keinerlei Hinweise (Studien, Unterlagen, Schriftstücke) vorgelegt werden konnten, die auf die der jeweiligen Rechnung zu Grunde liegenden Leistungserbringung schließen ließen. Vielmehr geht das BFG davon aus, dass die Scheinrechnungen dazu dienen sollten, die Ergebnisse in der Unternehmensgruppe zu steuern.

c) *Rechtliche Beurteilung betreffend Allgemeines zu den Eingangsrechnungen*

Gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 11 Abs 1 UStG 1994 muss eine Rechnung die folgenden Merkmale enthalten:

1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. 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 (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Gemäß § 11 Abs 2 UStG 1994 können die nach Abs 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Fehlt auch nur eines dieser Merkmale, liegt keine Rechnung im Sinne des § 12 UStG 1994, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, vor.

VwGH E 2.9.2009, 2008/15/0065 führt dazu aus:

„Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Rechnung kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (vgl. in jüngster Zeit das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0315).

Eine Rechnung, die keine Angaben über die Art oder den Umfang der sonstigen Leistung und auch keinen Hinweis enthält, dass die Art oder der Umfang der sonstigen Leistung in einem anderen Beleg angeführt ist, berechtigt - wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat - somit nicht zum Vorsteuerabzug. ...

Abgesehen davon, dass sich beim gänzlichen Fehlen einzelner Rechnungsmerkmale - anders als bei unrichtigen Angaben des Rechnungsausstellers - die Frage der Gutgläubigkeit von vornherein nicht stellt (allenfalls könnte ein Rechtsirrtum über die Frage bestanden haben, welchen Kriterien eine Rechnung entsprechen muss), kann eine Vorsteuer entsprechend dem Regelungsziel und -zweck des § 12 UStG 1994 nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung abgezogen werden. Liegt eine Rechnung iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 nicht vor, steht der Vorsteuerabzug - unabhängig von Gut- und Schlechtgläubigkeit der beteiligten Unternehmen - nicht zu (vgl. in diesem Sinne schon das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2002/15/0155; sowie das Urteil des BFH vom

30. April 2009, V R 15/07, wonach eine ordnungsgemäße Rechnung zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gehört)..."

Weist eine Urkunde nicht die von § 11 Abs 1 UStG 1994 geforderten Angaben auf, berechtigt sie auch dann nicht zum Vorsteuerabzug, wenn eine Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich erfolgt sein sollte (siehe VwGH E 18.11.2008, ZI 2006/15/0205).

Die fehlende oder unvollständige Rechnung kann nicht (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Es genügt daher nicht, wenn sich im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt ergibt, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Leistungen zu einem konkreten Zeitpunkt erbracht hat (siehe Ruppe/Achatz, 4. Auflage, § 11 Tz 57 mwN).

Fehlt der Leistungszeitpunkt bzw -zeitraum oder sind die Angaben fehlerhaft, so ist nach der Judikatur des VwGH (E 26.4.2006, 2004/14/0076; 29.7.2010, 2010/15/0072 mit Hinweis auf die unionsrechtliche Vorgabe, das Datum „für Mehrwertsteuerzwecke“ – dh für Zwecke des Vorsteuerabzugs – anzuführen) der Vorsteuerabzug zu versagen. Es genügt danach nicht, wenn sich im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt ergibt, dass die konkret in Rechnung gestellte Leistung zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht wurde (siehe Ruppe/Achatz aaO, Tz 77 mit Verweis auf VwGH 31.5.2006, 2004/13/0117; 2007/14/0046, ÖStZB 2008, 174). Nach § 11 Abs 2 UStG 1994 müssten nämlich die nach Abs 1 erforderlichen, in der Rechnung aber nicht enthaltenen Angaben in Belegen enthalten sein, auf die die Rechnung verweist.

Die in § 11 Abs 1 UStG 1994 genannten Voraussetzungen verfolgen das Ziel, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen. Die Rechnungsangaben müssen daher eine eindeutige und leicht nachprüfbarer Feststellung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ermöglichen. Sofern eine Rechnung kein Leistungsdatum enthält, ist für die Finanzverwaltung nicht ersichtlich, wann die hiermit zusammenhängende Umsatzsteuer und der damit korrespondierende Anspruch auf Vorsteuerabzug entstanden ist. Die Angabe des Leistungszeitpunktes verstößt aber auch nicht gegen den europarechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Dieser Grundsatz gehört nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts. Hierbei ist zu prüfen, ob eine Regelung zur Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels erforderlich und geeignet ist und die Ziele und Grundsätze der Richtlinie 77/388/EWG nicht mehr als erforderlich beeinträchtigt (vgl die Urteile des EuGH vom 19. September 2000, C-177/99 und C-181/99, Ampafrance und Sanofi, Randnummern 42f, und vom 21. Februar 2008, C-271/06, Netto Supermarkt, Randnummern 18f). Die zwingende Angabe des Liefer- bzw Leistungszeitpunktes ist auf Grund der oben angeführten Gründe erforderlich und geeignet, die korrekte Erhebung der Umsatzsteuer sicherzustellen. Sie beeinträchtigt die Interessen des Leistungsempfängers schon deshalb nicht mehr als erforderlich, weil dieser, wenn er eine Rechnung ohne Angabe des Liefer- bzw Leistungszeitpunktes erhält, vom leistenden Unternehmer eine korrigierte, den Anforderungen des § 11 Abs 1 UStG 1994 entsprechende Rechnung

verlangen kann und die Aufnahme des Leistungszeitpunktes in die Rechnung dem Rechnungsaussteller ohne Schwierigkeiten möglich ist.

Bei den strittigen Rechnungen, die keine Angaben über den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten, liegt daher ein beachtlicher Rechnungsmangel vor, da den Anforderungen des § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 nicht Genüge getan wird. Diese Rechnungen enthalten auch keinerlei Hinweis auf andere Belege, die die nach § 11 Abs 1 UStG 1994 erforderlichen Angaben enthalten würden. Solche Belege wurden auch nicht vorgelegt.

Bei der Mehrzahl der strittigen Rechnungen handelt es sich darüber hinaus um Rechnungen, denen keine Leistungserbringung zu Grunde liegt. Ein Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Fehlt es an einer Leistung, so kann eine Vorsteuer auch dann nicht abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 schuldet oder bezahlt hat. (Siehe Ruppe/Achatz aaO § 12, Tz 36).

Daher steht bei den strittigen Rechnungen, denen keine Leistung zu Grunde liegt, auch aus diesem Grund kein Vorsteuerabzug zu.

## 2.2.2 Einzelne Eingangsrechnungen

2.2.2.1 Rechnungsdatum: 29.10.1997 (Rg Nr 1 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: C. B-GmbH & Co M Beratung KEG

Leistung: Marketingberatung iZm Vermarktung von Immobilieninvestitionen im Oktober 1997

Honorar: ATS 150.000 USt ATS 30.000 für 10 Berater/Mann/Tage à ATS 15.000,--.

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.1:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.1.2.1:

Die Leistung ist nur sehr allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Immobilieninvestitionen vermarktet wurden und welche Leistungen der Marketingberatung erbracht wurden, ist ebenso unbekannt wie welche Personen welche Leistungen erbracht haben. Die Bf hat trotz wiederholter Aufforderung keinerlei diesbezügliche Unterlagen vorgelegt.

Auch die Ausführungen des Mag. X. im Schriftsatz vom 26.05.2014 sind nicht geeignet, die Leistung nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Wenn Unterlagen und Studien in den Firmenunterlagen vorhanden wären, hätten sie von der Bf vorgelegt werden müssen, zumal sie dazu aufgefordert wurde. Dass später entsprechende Erträge hätten erwirtschaftet werden können und/oder die Kosten an andere Beratungsfirmen weiter

verrechnet worden wären etc, sind allgemeine Behauptungen, die in keinem konkreten Zusammenhang mit der strittigen Leistungserbringung stehen.

Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in ihrem Einflussbereich stehende Unternehmen geht das BFG davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.1:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.2 Rechnungsdatum: 28.11.1997 (Rg Nr 2 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Erstellung einer Marktanalyse Grundstücksmarkt nördliches Burgenland im Zeitraum Oktober/November 1997

Honorar: ATS 810.000 USt ATS 162.000 für 54 Berater/Mann/Tage

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.1.2.2:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.1.2.2:

Die Leistung ist nur allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Das Ergebnis der Leistung, die Marktanalyse, konnte nicht vorgelegt werden. Welche Personen welche Leistungen erbracht haben, ist nicht bekannt. Beim vorliegenden Auftragsvolumen und den behaupteten 54 Berater/Mann Tagen ist davon auszugehen, dass das auftragnehmende Unternehmen Kostenvoranschläge einholt, Dokumentationen über die durchgeführten Arbeiten verlangt und das Ergebnis der Leistung aufbewahrt. Auch wenn Liegenschaften im nördlichen Burgenland angeschafft wurden, bedeutet das noch nicht, dass die ABC M. S. GmbH die strittige Leistung erbracht hat. Es könnte ebenso gut ein anderes Unternehmen der X./Y. Unternehmensgruppe oder die Bf selbst diese Leistung erbracht haben.

Das Vorbringen des Mag. X. im Schriftsatz vom 26.05.2014 ist nicht geeignet, die strittige Leistung nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Wenn die jeweiligen Analyseberichte in den Firmenunterlagen sowohl ausgedruckt als auch als EDV File vorhanden wären, hätte sie die Bf vorlegen müssen, zumal sie dazu explizit aufgefordert wurde. Da keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, ist der Einsatz eines unabhängigen Gutachters zur Beurteilung des Wertes der Berichte und Studien entbehrlich. Dem Antrag auf Herausgabe der Berichte und Ausdrucke der von der Bp sichergestellten EDV kann nicht näher getreten werden, da die Bf im Ermittlungsverfahren vor dem FA wiederholt aufgefordert wurde, derartige Unterlagen vorzulegen. Die Nichtvorlage dieser Unterlagen ist ihr daher zuzurechnen, zumal ihr angeboten wurde, in die beschlagnahmten Unterlagen Einsicht zu nehmen und davon Kopien anzufertigen.

Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in ihrem Einflussbereich stehende Unternehmen geht der Senat davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.2:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.3 Rechnungsdatum: 30.11.1997 (Rg Nr 3 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: C. B-GmbH & Co M Beratung KEG

Leistung: Marketing für Immobilienverkäufe, Marktanalyse Anbieter und Makler,

Ausarbeitung Vergleichskonzepte BRD u USA

Honorar: ATS 420.000 USt ATS 84.000 für 28 Berater-Mann Tage à ATS 15.000,--

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.3:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.3:

Die Leistung ist nur sehr allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. In welcher Art Marketing betrieben wurde, ist nicht bekannt; wozu die "Ausarbeitung Vergleichskonzepte BRD und USA" diente, ist nicht bekannt. Auch zahlreiche Auslandsaufenthalte eines Komplementärs können die Sinnhaftigkeit derartiger Vergleichskonzepte nicht plausibel machen.

Auch die Ausführungen des Mag. X. im Schriftsatz vom 26.05.2014 sind nicht geeignet, die Leistung nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Wenn Unterlagen und Studien in den Firmenunterlagen vorhanden wären, hätten sie von der Bf vorgelegt werden müssen, zumal sie dazu aufgefordert wurde. Dass später entsprechende Erträge hätten erwirtschaftet werden können und/oder die Kosten an andere Beratungsfirmen weiter verrechnet worden wären etc, sind allgemeine Behauptungen, die in keinem konkreten Zusammenhang mit der strittigen Leistungserbringung stehen. Welche Personen welche Leistungen erbracht haben, ist nicht bekannt.

Es konnten weder die Marktanalyse noch die Ausarbeitung eines Vergleichskonzepts noch sonstige Unterlagen im Zusammenhang mit der strittigen Leistungserbringung vorgelegt werden.

Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in ihrem Einflussbereich stehende Unternehmen geht das BFG davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.1.2.3: Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.4 Rechnungsdatum: 03.12.1997 (Rg Nr 4 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Erhebungsarbeiten betreffend Informationsgrundlagen für eine Studie über den Wiener Wohnungsmarkt (Angebot/Nachfrage/Struktur/Preise) im Zeitraum Oktober/ November 1997

Honorar: ATS 600.000 USt ATS 120.000 für 30 Berater-Mann-Tage à ATS 20.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.4:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.4:

Die Leistung ist nur sehr allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Um welche Erhebungsarbeiten es sich handelt und zu welchem Ergebnis diese Erhebungsarbeiten geführt haben, ist nicht bekannt; ebenso wenig ist bekannt, welche Personen welche Leistungen erbracht haben. Auch wenn Liegenschaften in Wien angeschafft wurden, bedeutet das noch nicht, dass die ABC M. S. GmbH die strittige Leistung erbracht hat. Es könnte genau so gut ein anderes Unternehmen der X./Y. Unternehmensgruppe oder die Bf selbst diese Leistung erbracht haben.

Das Vorbringen des Mag. X. im Schriftsatz vom 26.05.2014 ist nicht geeignet, die strittige Leistung nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Wenn die jeweiligen Analyseberichte in den Firmenunterlagen sowohl ausgedruckt als auch als EDV File vorhanden wären, hätte sie die Bf vorlegen müssen, zumal sie dazu explizit aufgefordert wurde. Da keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, ist der Einsatz eines unabhängigen Gutachters zur Beurteilung des Wertes der Berichte und Studien entbehrlich. Dem Antrag auf Herausgabe der Berichte und Ausdrucke der von der Bp sichergestellten EDV kann nicht näher getreten werden, da die Bf im Ermittlungsverfahren vor dem FA wiederholt aufgefordert wurde, derartige Unterlagen vorzulegen. Die Nichtvorlage dieser Unterlagen ist ihr daher zuzurechnen, zumal ihr angeboten wurde, in die beschlagnahmten Unterlagen Einsicht zu nehmen und davon Kopien anzufertigen.

Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in ihrem Einflussbereich stehende Unternehmen geht das BFG davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.4:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.5 Rechnungsdatum: 11.12.1997 (Rg Nr 5 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Beratungsleistungen iZm der Erstellung eines Beteiligungsangebotes samt Unternehmensdarstellung und Erarbeitung der Unternehmensziele samt

Vertragserrichtungen Honorar: ATS 850.000 USt ATS 170.000 für 28 Berater-Mann-Tage  
à ATS 25.000,-- plus Wertgebühr 1,5% von geplantem Gesellschaftskapital von ATS  
10.000.000,--

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.5:

Auf der Rechnung fehlt der Leistungszeitraum. Weitere Unterlagen zur Eingrenzung des Leistungszeitraumes wurden nicht vorgelegt bzw. findet sich kein Hinweis auf den Rechnungen.

Darüber hinaus wurde die Leistung nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.5:

Dass der Leistungszeitraum auf der Rechnung fehlt, ist aus vorliegender Rechnung ersichtlich. Dieser ist auch nicht aus sonstigen Unterlagen ersichtlich, da keine derartigen Unterlagen vorhanden sind oder vorgelegt werden konnten.

Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass die Leistung zwar hinreichend genau beschrieben ist, jedoch keinerlei Dokumente vorgelegt werden konnten, die einen Hinweis für die Erbringung der Leistung geben könnten. Wenn Mag. X. im Schriftsatz vom 26.05.2014 vorbringt, die Unterlage liege vor und habe Qualität, so ist darauf hinzuweisen, dass trotz Aufforderung keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.5:

Die Angabe des Leistungszeitraums ist ein wesentlicher Bestandteil einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994. (Siehe oben 2.2.1.1c). Da ein zwingend notwendiger Rechnungsbestandteil fehlt, liegt schon aus diesem Grund keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug iSd § 12 UStG 1994 berechtigt.

Darüber hinaus ist die Leistung auch mangels jedweden Nachweises nicht anzuerkennen. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

## 2.2.2.6 Rechnungsdatum: 17.12.1997 (Rg Nr 6 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Ausarbeitung einer Studie zum Wiener Zinshausmarkt im Dezember 1997

Honorar pauschaliert: ATS 200.000 USt ATS 40.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.6:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.6:

Die Leistung ist nur allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Die Studie konnte nicht vorgelegt werden. Nicht bekannt ist, welche Personen welche Leistungen erbracht haben. Auch wenn Zinshäuser in Wien angeschafft wurden, bedeutet das noch nicht, dass die ABC M. S. GmbH die strittige Leistung erbracht hat. Es könnte genau so gut ein anderes Unternehmen der X./Y. Unternehmensgruppe oder die Bf selbst diese Leistung erbracht haben.

Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in ihrem Einflussbereich stehende Unternehmen

geht der Senat davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.6:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.7 Rechnungsdatum: 30.12.1997 (Rg Nr 7 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: XYZ Handels GmbH

Leistung: Bauvorbereitung und Räumungsarbeiten im Objekt P-Gasse 2345

Honorar pauschaliert: ATS 210.000 USt ATS 42.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.7:

Auf der Rechnung fehlt der Leistungszeitraum. Weitere Unterlagen zur Eingrenzung des Leistungszeitraumes wurden nicht vorgelegt bzw findet sich kein Hinweis auf den Rechnungen.

Darüber hinaus wurde die Leistung nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.7:

Dass der Leistungszeitraum auf der Rechnung fehlt, ist aus vorliegender Rechnung ersichtlich. Dieser ist auch nicht aus sonstigen Unterlagen ersichtlich, da keine derartigen Unterlagen vorhanden sind oder vorgelegt werden konnten.

Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass die Leistung nur allgemein beschrieben ist und keinerlei Dokumente vorgelegt werden konnten, die einen Hinweis für die Erbringung der Leistung geben könnten. Wenn Mag. X. auf Zinslisten und Bauprotokolle verweist, so ist darauf hinzuweisen, dass derartige Unterlagen nicht vorgelegt wurden, sodass mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in ihrem Einflussbereich stehende Unternehmen das BFG darüber hinaus davon ausgeht, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.7:

Die Angabe des Leistungszeitraums ist ein wesentlicher Bestandteil einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994. (Siehe oben 2.2.1c). Da ein zwingend notwendiger Rechnungsbestandteil fehlt, liegt schon aus diesem Grund keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug iSd § 12 UStG 1994 berechtigt.

Darüber hinaus steht der Vorsteuerabzug mangels Leistung nicht zu. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.8 Rechnungsdatum: 30.12.1997 (Rg Nr 8 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: Ing. K X.

Leistung: Bauvorbereitung, Planung, Ausschreibungskonzept für Sanierungsmaßnahmen betreffend Objekt P-Gasse 2345

Honorar pauschaliert: ATS 250.000 USt 50.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.8:

Auf der Rechnung fehlt der Leistungszeitraum. Weitere Unterlagen zur Eingrenzung des Leistungszeitraumes wurden nicht vorgelegt bzw. findet sich kein Hinweis auf den Rechnungen.

Darüber hinaus wurde die Leistung nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.8:

Dass der Leistungszeitraum auf der Rechnung fehlt, ist aus vorliegender Rechnung ersichtlich. Dieser ist auch nicht aus sonstigen Unterlagen ersichtlich, da keine derartigen Unterlagen vorhanden sind oder vorgelegt werden konnten.

Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass die Leistung nur allgemein beschrieben ist und keinerlei Dokumente vorgelegt werden konnten, die einen Hinweis für die Erbringung der Leistung geben könnten. Es handelt sich auch um sehr ähnliche Tätigkeiten in demselben Objekt wie bei den unter 2.2.2.7 beschriebenen.

Zur Behauptung, durch das Know-How des Ing. X. sei der beim ersten Projekt noch zugezogene Architekt zur Gänze ersetzt worden, wird auf die logischen und nachvollziehbaren Feststellungen der Amtspartei in der Stellungnahme vom 26.02.2014 verwiesen, wonach sich in den Buchhaltungen der einzelnen Firmen der Gruppe X./Y./ABC im Zeitraum von 1997 bis 2003 insgesamt 107 Rechnungen von 8 Architekten für 22 verschiedene Projekte über einen Gesamtbetrag von ca ATS 8,7 Mio netto finden (wobei kleinere Rechnungen betreffend Schätzgutachten, Plandrucke und Spesenabrechnungen nicht berücksichtigt wurden). Die Verteilung der zugekauften Architektenleistungen auf die einzelnen Jahre stellt sich demnach wie folgt dar:

1997 .... ATS 215.000

...

2001 ... ATS 3,344.755,79 ...

Dies ergibt eine Steigerung gegenüber 1997 von 1.556%.

Die zugekauften Leistungen von Architekten wurden demnach – im Gegensatz zum Vorbringen der Bf – nicht ersetzt, sondern steigerten sich kontinuierlich auf mehr als das 15fache.

Mangels jedweden Nachweises geht das BFG daher davon aus, dass die Leistung nicht erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.8:

Die Angabe des Leistungszeitraums ist ein wesentlicher Bestandteil einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994. (Siehe oben 2.2.1.c). Da ein zwingend notwendiger Rechnungsbestandteil fehlt, liegt schon aus diesem Grund keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug iSd § 12 UStG 1994 berechtigt.

Darüber hinaus ist die Vorsteuer mangels Leistung nicht anzuerkennen. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.9 Rechnungsdatum: 30.12.1997 (Rg Nr 9 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: Ing. K X.

Leistung: Bauvorbereitung, Planung, Gartengestaltung, Bäume fällen, Mauer sanieren, Garten sanieren betreffend Objekt W-Dorf

Honorar pauschaliert: ATS 320.000 USt ATS 64.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.9:

Auf der Rechnung fehlt der Leistungszeitraum. Weitere Unterlagen zur Eingrenzung des Leistungszeitraumes wurden nicht vorgelegt bzw findet sich kein Hinweis auf den Rechnungen.

Darüber hinaus wurde die Leistung nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.9:

Dass der Leistungszeitraum auf der Rechnung fehlt, ist aus vorliegender Rechnung ersichtlich. Dieser ist auch nicht aus sonstigen Unterlagen ersichtlich, da keine derartigen Unterlagen vorhanden sind oder vorgelegt werden konnten.

Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass die Leistung nur allgemein beschrieben ist keinerlei Dokumente vorgelegt werden konnten, die einen Hinweis für die Erbringung der Leistung geben könnten. Zur Behauptung, durch das Know-How des Ing. X. sei der beim ersten Projekt noch zugezogene Architekt zur Gänze ersetzt worden, wird auf obige Ausführungen zu 2.2.2.8 verwiesen. Das BFG geht daher davon aus, dass die Leistung mangels jedweden Nachweises nicht erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.9:

Die Angabe des Leistungszeitraums ist ein wesentlicher Bestandteil einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994. (Siehe oben 2.2.1.c). Da ein zwingend notwendiger Rechnungsbestandteil fehlt, liegt schon aus diesem Grund keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug iSd § 12 UStG 1994 berechtigt.

Darüber hinaus steht der Vorsteuerabzug auch mangels Leistungserbringung nicht zu.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.10 Rechnungsdatum: 31.12.1997 (Rg Nr 10 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: C. B-GmbH & Co. M Beratung KEG

Leistung: Betrauung des Marketingkonzeptes "Verwertung Objekt P-Gasse 2345" inkl Prospektkonzept Lay Out, Werbung

Honorar pauschaliert: ATS 600.000 USt ATS 120.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.10:

Auf der Rechnung fehlt der Leistungszeitraum. Weitere Unterlagen zur Eingrenzung des Leistungszeitraumes wurden nicht vorgelegt bzw findet sich kein Hinweis auf den Rechnungen.

Darüber hinaus wurde die Leistung nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.10:

Dass der Leistungszeitraum auf der Rechnung fehlt, ist aus vorliegender Rechnung ersichtlich. Dieser ist auch nicht aus sonstigen Unterlagen ersichtlich, da keine derartigen Unterlagen vorhanden sind oder vorgelegt werden konnten.

Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass keinerlei Dokumente vorgelegt werden konnten, die einen Hinweis für die Erbringung der Leistung geben könnten, sodass das BFG davon ausgeht, dass mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in ihrem Einflussbereich stehende Unternehmen keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde. Zum Vorbringen des Mag. X. im Schriftsatz vom 26.05.2014 wird auf obige Ausführungen zu 2.2.2.1 verwiesen.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.10:

Die Angabe des Leistungszeitraums ist ein wesentlicher Bestandteil einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994. (Siehe oben 2.2.1.c). Da ein zwingend notwendiger Rechnungsbestandteil fehlt, liegt schon aus diesem Grund keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug iSd § 12 UStG 1994 berechtigt.

Darüber hinaus ist die Vorsteuer auch mangels Leistung nicht abzugsfähig.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.11 Rechnungsdatum: 25.6.1998 (Rg Nr 11 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Beratungsleistungen iZm der Erstellung von Berechnungsgrundlagen, Musterberechnungen, Musterverträge und Sonstige Vereinbarungen für Vorsorgewohnungen

Honorar: ATS 750.000 USt ATS 150.000 für 30 Berater-Mann-Tage à ATS 25.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.11: Der Leistungszeitraum ist nicht richtig angegeben und die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.11:

Die Leistung ist nur allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. In der Beilage zu dieser Rechnung werden zwar eine Zeitaufstellung mit Datum, Anteil/Mann/Tage und Berater vorgelegt, jedoch bringt die Amtspartei zu Recht vor, dass laut vorliegender Rechnung Mag. X. und Mag. G am 24., 25. und 26.11.1997, Mag. X. zusätzlich am 18.12.1997 (jeweils ganztägig) als Berater der C P. M. S. GmbH Leistungen für die Bf erbracht hätten. Laut Rechnung der C P. M. S. GmbH vom 24.06.1998 hätten jedoch beide Personen genau an diesem Tag ganztägig Leistungen an die X. & Y. Immobilien Handel KEG erbracht. Dies ist nicht möglich; die Verantwortung des Mag. X. (siehe Schriftsatz vom 26.05.2014), die festgestellte Gleichzeitigkeit der Bearbeitung für 2 Firmen sei korrekt, für beide Firmen seien generell zur Marketingkonzeption für Vorsorgewohnungen Entwürfe etc erarbeitet worden, was beiden Firmen zu Gute gekommen sei und an beide Firmen habe verrechnet werden können, ist wenig glaubhaft. Tatsache ist, dass der angegebene Leistungszeitraum auf der Rechnung nicht richtig angegeben ist und überdies an der Erbringung der Leistung

erhebliche Zweifel bestehen, wenn Zeitaufstellungen vorgelegt werden, wonach uA von denselben Personen, die sowohl die Bf als auch die leistungserbringenden Gesellschaften beherrschen, am gleichen Tag ganztägige Leistungen für verschiedene Unternehmen erbracht werden.

Darüber hinaus konnte kein Nachweis für die Erbringung der Leistung erbracht werden, sodass das BFG in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass die Leistung nicht erbracht wurde. Das Vorbringen des Mag. X., ein allgemeiner Folder und ein Folder samt konkreten Wohnungsangeboten betreffend die P-Gasse 2345 würden die tatsächlichen Leistungen belegen, ist nicht nachvollziehbar, sind derartige allgemeine Unterlagen jedenfalls kein Hinweis auf die Erbringung der strittigen konkreten Leistung.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.11:

Die richtige Angabe des Leistungszeitraums ist ein wesentlicher Bestandteil einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994. (Siehe oben 2.2.1.c). Da ein zwingend notwendiger Rechnungsbestandteil fehlt, liegt schon aus diesem Grund keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug iSd § 12 UStG 1994 berechtigt.

Darüber hinaus ist die Vorsteuer mangels Leistung nicht anzuerkennen.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.12 Rechnungsdatum: 29.6.1998 (Rg Nr 12 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Beratungsleistungen iZm der Erstellung von Marketing- und Verkaufsunterlagen für Vorsorgewohnungen im Zeitraum Oktober bis Dezember 1997 sowie Überarbeitungen des Konzepts und der Unterlagen im Mai 1998

Honorar: ATS 180.000 USt ATS 36.000 für 6 Berater-Mann-Tage à ATS 30.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.12:

Der Leistungszeitraum ist nicht richtig angegeben und die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.12:

Die Leistung ist nur allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. In der Beilage zu dieser Rechnung wird zwar eine Zeitaufstellung mit Datum, Anteil/Mann/Tage und Berater vorgelegt, jedoch bringt die Amtspartei zu Recht vor, dass laut vorliegender Rechnung Mag. A. X. und J. Y. am 16.12.1997 jeweils ganztägig Leistungen für die Bf erbracht hätten. Laut Rechnung der C P. M. S. GmbH vom 30.06.1998 hätten beide Personen am 16.12.1997 auch ganztägig für die X. & Y. Immobilien Handel KEG gearbeitet, laut Rechnung vom 24.06.1998 hat Mag. X. am 16.12.1997 ebenfalls ganztägig für die X. & Y. Immobilien Handel KEG (somit hättet J. Y. an einem Tag, dem 16.12.1997, zwei Tage gearbeitet, Mag. X. sogar drei Tage). Weiters hätte J. Y. am 23.03.1998 einen halben Tag für die Bf gearbeitet, war jedoch zu diesem Zeitpunkt nachweislich in den USA auf Urlaub (siehe beiliegende Visa-Abrechnung für April 1989). Da es unglaublich erscheine, dass eine Person an einem Tag zwei oder

drei Tage arbeitet bzw vom USA-Urlaub aus Beratungsleistungen erbringt, sei somit der Leistungszeitpunkt in diesen beiden Rechnungen jedenfalls nicht korrekt ausgewiesen. Festzuhalten ist, dass die gleichzeitige ganztägige Leistungserbringung an einem Tag für 2 oder 3 Unternehmen jedenfalls nicht möglich ist. Die Erbringung von Beratungsleistungen aus den USA ist jedenfalls ungewöhnlich. Die diesbezügliche Verantwortung des Mag. X. (siehe oben bei 2.2.2.11 b) ist wenig glaubhaft. Tatsache ist, dass der angegebene Leistungszeitraum auf der Rechnung nicht korrekt ist und überdies an der Erbringung der Leistung erhebliche Zweifel bestehen, wenn Zeitaufstellungen vorgelegt werden, wonach uA von denselben Personen, die sowohl die Bf als auch die leistungserbringenden Gesellschaften beherrschen, am gleichen Tag ganztägige Leistungen für verschiedene Unternehmen erbracht werden.

Die Angabe des Leistungszeitraums auf der Rechnung ist nicht richtig. Darüber hinaus konnte kein Nachweis für die Erbringung der Leistung erbracht werden, sodass das BFG in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass die Leistung nicht erbracht wurde.

Das Vorbringen des Mag. X., ein allgemeiner Folder und ein Folder samt konkreten Wohnungsangeboten betreffend die P-Gasse 2345 würden die tatsächlichen Leistungen belegen, ist nicht nachvollziehbar, sind derartige allgemeine Unterlagen jedenfalls kein Hinweis auf die Erbringung der strittigen konkreten Leistung.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.12:

Die Angabe des Leistungszeitraums ist ein wesentlicher Bestandteil einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994. (Siehe oben 2.2.1.c). Da ein zwingend notwendiger Rechnungsbestandteil fehlt, liegt schon aus diesem Grund keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug iSd § 12 UStG 1994 berechtigt. Darüber hinaus ist die Vorsteuer mangels Leistung nicht anzuerkennen.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.13 Rechnungsdatum: 27.07.1998 (Rg Nr 13 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Vermittlung von Immobilieneinkäufen 12/1997 samt Restaktivitäten im 2. Quartal 1998, insbesondere Beratung über mögliche Immobilien-Investitions-Möglichkeiten durch den Berater, Hrn G.

Honorar: ATS 450.000 USt ATS 90.000, bestehend aus Vermittlungshonorar 3% von ATS 3 Mio und Beratungshonorar 18 Tage à ATS 20.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.13:

Die Leistung wurde erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.13:

Die Leistung ist zwar nur allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Da aber in einer Vorhaltsbeantwortung konkret ausgeführt wurde, es habe sich um die Vermittlung von Immobilien einschließlich der Beratung durch Hrn G. von der ABC betreffend ein Objekt in der B-Straße gehandelt, wird

die Leistung insofern konkretisiert, als bekannt ist, wer die Leistung für welches Objekt erbracht hat. Dafür, dass Hr G., ein "unbeteiligter Dritter", ggstdl Leistung nicht erbracht haben soll, konnte die Bp keinen Anhaltspunkt liefern. Das BFG gelangt daher zur Ansicht, dass ggstdl Leistung erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.13:

Die Leistung wurde erbracht; die Rechnung entspricht den Anforderungen des § 11 UStG 1994. Der Vorsteuerabzug iHv ATS 90.000,-- steht zu.

Der Bescheid des FA wird insoweit abgeändert.

2.2.2.14 Rechnungsdatum: 27.07.1998 (Rg Nr 14 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: XYZ Bau- und Handels GmbH

Leistung: Planungsarbeiten betreffend der Liegenschaften in P-Dorf und W-Dorf im 4. Quartal 1997 mit Restaktivitäten im 2. Quartal 1998

Honorar: ATS 320.000 USt ATS 64.000 für 16 Berater-Mann-Tage à ATS 20.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.14:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.14:

Die Leistung ist nur allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Planungsarbeiten den Aufwand von 16-Berater-Mann Tagen erforderten, ist nicht erkennbar. Es ist auch nicht bekannt, welche Personen welche Leistungen erbracht haben. Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in ihrem Einflussbereich stehende Unternehmen geht das BFG davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde. Der bloße Verweis auf angeblich existierende Unterlagen ist nicht ausreichend, die Erbringung der Leistung nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.14:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.15 Rechnungsdatum: 28.7.1998 (Rg Nr 15 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Vermittlung von Immobilieneinkäufen 12/1997 samt Restaktivitäten im 2. Quartal 1998, insbesondere Beratung über mögliche Immobilien-Investitions-Möglichkeiten durch die Berater Hrn V. und Frau K.

Honorar: ATS 695.000 USt ATS 139.000 bestehend aus Vermittlungshonorar 3% von ATS 8,5 Mio plus Beratungshonorar 22 Tage à ATS 20.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.15:

Die Leistung wurde erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.15:

Die Leistung ist zwar nur allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Da aber in einer Vorhaltsbeantwortung konkret ausgeführt wurde, es habe sich um die Vermittlung von Immobilien und Beratung durch Hrn V. und Frau K. von der ABC betreffend Objekte in der A-Gasse und R-Gasse gehandelt, wird die Leistung insofern konkretisiert, als bekannt ist, wer die Leistung für welche Objekte erbracht hat. Dafür, dass Hr V. und Fr K., "unbeteiligte Dritte", ggstdl Leistung nicht erbracht haben sollen, konnte die Bp keinen Anhaltspunkt liefern. Der Senat gelangt daher zur Ansicht, dass ggstdl Leistung erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.15:

Die Leistung wurde erbracht; die Rechnung entspricht den Anforderungen des § 11 UStG 1994. Der Vorsteuerabzug iHv ATS 139.000,-- steht zu. Der Bescheid des FA wird insoweit abgeändert.

2.2.2.16 Rechnungsdatum: 28.7.1998 (Rg Nr 16 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: XYZ Bau- und Handels GmbH

Leistung: Planungsarbeiten betreffend das Zinshaus P-Gasse 2345 im 4. Quartal 1997 mit Restaktivitäten im 2. Quartal 1998

Honorar: ATS 560.000 USt ATS 112.000 für 28 Berater-Mann-Tage à ATS 20.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.16:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.16:

Die Leistung ist nur allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Planungsarbeiten den Aufwand von 28-Berater-Mann Tagen à ATS 20.000,-- erforderten, ist nicht erkennbar. Es ist auch nicht bekannt, welche Personen welche Leistungen erbracht haben. Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in deren Einflussbereich stehende Unternehmen geht das BFG davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.16:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.17 Rechnungsdatum: 30.7.1998 (Rg Nr 17 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Vermittlung von Immobilieneinkäufen 12/1997 samt Restaktivitäten im 2. Quartal 1998, insbesondere Beratung über mögliche Immobilien-Investitions-Möglichkeiten durch Beraterin Fr W.

Honorar: ATS 340.000 USt ATS 68.000, bestehend aus Vermittlungshonorar 3% von ATS 2 Mio plus Beratungshonorar 14 Tage à ATS 20.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.17:

Die Leistung wurde erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.17:

Die Leistung ist zwar nur allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Da aber in einer Vorhaltsbeantwortung konkret ausgeführt wurde, es habe sich um die Vermittlung von Immobilien und Beratung durch Fr W. von der ABC betreffend ein Objekt in NÖ im Ausmaß von 14 Berater-Mann-Tagen gehandelt, wird die Leistung insofern konkretisiert, als bekannt ist, wer die Leistung für welche Objekte erbracht hat. Dafür, dass Fr W., eine "unbeteiligte Dritte", ggstdl Leistung nicht erbracht haben soll, konnte die Bp keinen Anhaltspunkt liefern. Das BFG gelangt daher zur Ansicht, dass ggstdl Leistung erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.17:

Die Leistung wurde erbracht; die Rechnung entspricht den Anforderungen des § 11 UStG 1994. Der Vorsteuerabzug iHv ATS 68.000,-- steht zu.

Der Bescheid des FA wird insoweit abgeändert.

2.2.2.18 Rechnungsdatum: 25.2.1999 (Rg Nr 18 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: C. B-GmbH & Co. M Beratung KEG

Leistung: werbliche Betreuung der Immobilienprojekte 9/98 – 2/99

Honorar: ATS 270.000 USt ATS 54.000 für 9 Berater/Mann/Tage à ATS 30.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.18:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.18:

Die Leistung ist nur sehr allgemein und vage beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Die allgemeinen Ausführungen des Mag. X. in der Stellungnahme vom 26.05.2014 sind nicht geeignet, die konkrete Leistungserbringung glaubhaft zu machen. Welche Personen welche Leistungen erbracht haben, ist nicht bekannt. Welche Immobilienprojekte in welcher Form werblich betreut wurden, ist nicht erkennbar. Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in deren Einflussbereich stehende Unternehmen geht der Senat davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.18:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.19 Rechnungsdatum: 04.03.1999 (Rg Nr 19 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: ABC M. S. GmbH

Leistung: Beratungsaktivitäten 4. Quartal 1998 iZm der Betreuung der Immobilienaktivitäten

Honorar: ATS 300.000 USt ATS 60.000 für 15 Berater-Mann-Tage à ATS 20.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.19:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.19:

Die Leistung ist nur sehr allgemein und vage beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Personen welche Leistungen erbracht haben, ist nicht bekannt. Welche Beratungsaktivitäten den Aufwand von 15 Berater-Mann –Tagen erforderten, ist nicht erkennbar. Die allgemeinen Ausführungen des Mag. X. in der Stellungnahme vom 26.05.2014 sind nicht geeignet, die konkrete Leistungserbringung glaubhaft zu machen. Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in deren Einflussbereich stehende Unternehmen geht der Senat davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.19:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.20 Rechnungsdatum: 02.04.1999 (Rg Nr 20 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: C. B-GmbH & Co M Beratung KEG

Leistung: Werbliche Betreuung der Immobilienprojekte 9-12/98 samt Endabstimmung im März 1999

Honorar pauschal: ATS 220.000 USt ATS 44.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.20:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.20:

Die Leistung ist nur sehr allgemein und vage beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Personen welche Leistungen erbracht haben, ist nicht bekannt. Welche Immobilienprojekte in welcher Form werblich betreuten, ist nicht erkennbar. Überdies ist die str Leistung sehr ähnlich der unter 2.2.1.2.18 beschriebenen. Die allgemeinen Ausführungen des Mag. X. in der Stellungnahme vom 26.05.2014 sind nicht geeignet, die konkrete Leistungserbringung glaubhaft zu machen. Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in deren Einflussbereich stehende Unternehmen geht der Senat davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.20:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.21 Rechnungsdatum: 09.04.1999 (Rg Nr 21 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: MNO GesmbH

Leistung: Marketing und Vertriebsunterstützung betreffend Immobilienverkauf 10-12/1998

Honorar: ATS 150.000 USt ATS 30.000 für 5 Berater-Mann-Tage à ATS 30.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.21:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.21:

Die Leistung ist nur sehr allgemein und vage beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Personen welche Leistungen erbracht haben, ist nicht bekannt. Der Verkauf welcher Immobilien durch welche Marketing und Vertriebsmaßnahmen unterstützt wurde, ist nicht erkennbar. Die allgemeinen Ausführungen des Mag. X. in der Stellungnahme vom 26.05.2014 sind nicht geeignet, die konkrete Leistungserbringung glaubhaft zu machen. Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung durch das von denselben Personen wie die Bf beherrschte und in deren Einflussbereich stehende Unternehmen geht der Senat davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.21:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.2.2.22 Rechnungsdatum 12.04.1999 (Rg Nr 22 laut Beil 1 a) des Bp Berichts)

Aussteller: Ing. K X.

Leistung: Beratungs- u Vorplanungsleistungen iZm dem Projekt in P-Gasse 2345 in 1998 samt Endabstimmung 03/1999

Honorar pauschal: ATS 350.000 USt ATS 70.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.2.2.22:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.2.2.22:

Die Leistung ist nur sehr allgemein und beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Beratungs- und Vorplanungsleistungen erbracht wurden, ist nicht erkennbar. Das sehr allgemein gehaltene diesbezügliche Vorbringen des Mag. X. in der Stellungnahme vom 26.05.2014 („da es keinen anderen Baumanager gab, ist seine Leistung erwiesen, da in den Folgejahren ja der Bau erfolgreich abgeschlossen ...“) ist nicht geeignet, die Leistung des Ing. K X. glaubhaft zu machen. Zum Vorbringen, der anfangs beigezogene Architekt sei zur Gänze durch Ing. X. ersetzt worden, siehe obige Ausführungen zu 2.2.2.8. Mangels jedweden Nachweises

einer Leistungserbringung geht das BFG davon aus, dass keine Leistung für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.2.2.22:

Mangels Leistung steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

## **2.3 Zweifelhafte Ausgangsrechnungen (Tz 4 Bp Bericht)**

2.3.1 Allgemeines

a) Festgestellter Sachverhalt

In den Rechnungen werden zumeist pauschale Leistungsbeschreibungen angegeben. Die Leistungsempfänger sind Firmen, die in einem Naheverhältnis zur Bf stehen (sie werden ebenfalls von Hrn Mag. X. und Hrn Y. beherrscht). Zu diesen Leistungen gibt es – abgesehen von den Rechnungen – keine Grundaufzeichnungen, Verträge, Vereinbarungen oder sonstigen Schriftverkehr. Welche Personen welche Leistungen erbracht haben, ist nicht bekannt.

b) Beweiswürdigung

Diese Feststellungen beruhen auf den vorgelegten Rechnungen und dem glaubwürdigen Vorbringen des FA. Zum Einwand der Bf, dass Unterlagen nicht zur Verfügung standen, siehe oben 2.2.1.

c) Rechtliche Beurteilung

Ob die Leistungen tatsächlich erbracht wurden, ist umsatzsteuerlich nicht relevant. Wurden die Leistungen erbracht, sind sie unbestritten umsatzsteuerpflichtig. Wurden die Leistungen nicht erbracht und die Rechnung enthält alle erforderlichen Merkmale iSd UStG 1994, wird die Umsatzsteuer unbestritten aG der Rechnungslegung geschuldet. Das steuerliche Ergebnis bleibt gleich. Das BFG sieht daher keinen Anlass, sich bei formal korrekten Rechnungen mit dieser Frage, die zu keiner Beschwer führen kann, zu befassen.

Bei den Rechnungen, die die Formerfordernisse des UStG 1994 nicht erfüllen, kann allerdings – wie beide Verfahrensparteien zu Recht ausführen – keine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung eintreten. Wurde die Leistung nicht erbracht, wird die Umsatzsteuer nicht geschuldet.

### **2.3.2 Einzelne Ausgangsrechnungen**

2.3.2.1 Rechnungsdatum: 27.07.1998 (Rg Nr 1 laut Beil 1 b) des Bp Berichts)

Leistung: Beratung iZm Immobilien-Finanzierung Botschaft von Land

Empfänger: ABC M. S. GmbH

Honorar pauschal: ATS 300.000 USt ATS 60.000

Rechtliche Beurteilung zu 2.3.2.1:

Die Umsatzsteuer wird unbestritten geschuldet, entweder aG der erbrachten Leistung oder aG der Rechnungslegung. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.3.2.2 Rechnungsdatum: 31.07.1998 (Rg Nr 2 laut Beil 1 b) des Bp Berichts)

Leistung und -zeitraum: Beratungsaktivitäten im Juli 1998, 20 Berater-Mann-Tage

Empfänger: Immobilien, M und D X. & Y. KEG

Honorar: ATS 400.000 USt ATS 80.000

Rechtliche Beurteilung zu 2.3.2.2:

Die Umsatzsteuer wird unbestritten geschuldet, entweder aG der erbrachten Leistung oder aG der Rechnungslegung. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.3.2.3 Rechnungsdatum: 31.08.1998 (Rg Nr 3 laut Beil 1 b) des Bp Berichts)

Leistung und -zeitraum: Beratungsaktivitäten im Juli 1998, 15 Berater-Mann-Tage

Empfänger: Immobilien, M und D X. & Y. KEG

Leistung: 15 Beratertage 8/98

Honorar: ATS 300.000 USt ATS 60.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.3.2.3:

Die Rechnung weist maschinschriftlich als Leistungsmonat den „Juli“ aus. Das Monat wurde von der Rechnungsempfängerin durchgestrichen und handschriftlich auf „August“. ausgebessert.

b) Beweiswürdigung zu 2.3.2.3:

Die Rechnung liegt vor. Dass die Rechnungsempfängerin die handschriftliche Ausbesserung vornahm, wurde von der Bf glaubhaft vorgebracht.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.3.2.3:

Die Rechnung entspricht den Formalerfordernissen des § 11 Abs 1 UStG 1994. Der Leistungszeitraum wurde von der Bf (Rechnungsausstellerin) nicht nachträglich ausgebessert. Nachträgliche Änderungen, die vom Rechnungsempfänger durchgeführt werden, können daran nichts ändern, denn gemäß § 11 UStG 1994 müssen die Rechnungen des Rechnungsausstellers die Formvorschriften des § 11 Abs 1 UStG 1994 erfüllen. Die Umsatzsteuer wird daher geschuldet, entweder aG der Rechnungslegung oder aG der Leistung. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.3.2.4 Rechnungsdatum: 33.09.1998 (Rg Nr 4 laut Beil 1 b) des Bp Berichts)

Leistung und -zeitraum: Beratungsaktivitäten im Juli 1998, 20 Berater-Mann-Tage

Empfänger: Immobilien, M und D X. & Y. KEG

Honorar: ATS 400.000 USt ATS 80.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.3.2.4:

Die Rechnung weist maschinschriftlich als Leistungsmonat den „Juli“ aus. Das Monat wurde von der Rechnungsempfängerin durchgestrichen und handschriftlich auf „September“ ausgebessert.

b) Beweiswürdigung zu 2.3.2.4:

Die Rechnung liegt vor. Dass die Rechnungsempfängerin die handschriftliche Ausbesserung vornahm, wurde von der Bf glaubhaft vorgebracht.

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.3.2.4:

Die Rechnung entspricht den Formalerfordernissen des § 11 Abs 1 UStG 1994. Der Leistungszeitraum wurde von der Bf (Rechnungsausstellerin) nicht nachträglich ausgebessert. Nachträgliche Änderungen, die vom Rechnungsempfänger durchgeführt werden, können daran nichts ändern, denn gemäß § 11 UStG 1994 müssen die Rechnungen des Rechnungsausstellers die Formvorschriften des § 11 Abs 1 UStG 1994 erfüllen. Die Umsatzsteuer wird daher geschuldet, entweder aG der Rechnungslegung oder aG der Leistung. Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

2.3.2.5 Rechnungsdatum: 02.03.1999 (Rg Nr 5 laut Beil 1 b) des Bp Berichts)

Honorarnote für Vermittlungsleistungen Objekt 9999 Wien, K-Straße

Leistung und -zeitraum: Beratungs- und Vermittlungsleistungen iZm dem oben angeführten Objekt im Dezember 1998 samt Endabwicklung im Feb. 1999

Empfänger: Immobilien, M und D X. & Y. KEG

Honorar: ATS 200.000 USt ATS 40.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.3.2.5:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.3.2.5:

Die Leistung ist nur sehr allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Beratungs- und Vermittlungsleistungen erbracht wurden, ist nicht erkennbar,

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.3.2.5:

Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung geht das BFG davon aus, dass die Bf keine Leistung erbracht hat.

Gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 schuldet, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt, diesen Betrag. Nach einhelliger Lehre und Judikatur gilt dies aber bei Dokumenten, die die formalen Voraussetzungen einer Rechnung nicht erfüllen, nicht, weil sie schon aus diesem Grund nicht als Grundlage eines Vorsteuerabzuges dienen und ein Missbrauch daher nicht in Betracht kommt.

Gemäß § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 muss eine Rechnung den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung

erstreckt, enthalten. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden, genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt.

Im ggstdl Fall sind die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 unbestritten nicht erfüllt. Es fehlt ein essentielles Rechnungsmerkmal. Das BFG teilt diesbezüglich die Ansicht der Verfahrensparteien. Eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung kommt nicht in Betracht. Da die Leistung nicht erbracht wurde, wird die Umsatzsteuer nicht geschuldet.

Der Bescheid des FA wird insofern abgeändert.

2.3.2.6 Rechnungsdatum: 04.03.1999 (Rg Nr 6 laut Beil 1 b) des Bp Berichts)

Honorarnote für Vermittlungsleistungen Objekt 0123 Wien, F-Gasse

Leistung und -zeitraum: Beratungs- und Vermittlungsleistungen iZm dem oben angeführten Objekt im Dezember 1998 samt Endabwicklung im Feb. 1999

Empfänger: Immobilien, M und D X. & Y. KEG

Honorar: ATS 380.000 USt ATS 76.000

a) Festgestellter Sachverhalt zu 2.3.2.6:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.3.2.6:

Die Leistung ist nur sehr allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Beratungs- und Vermittlungsleistungen erbracht wurden, ist nicht erkennbar,

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.3.2.6:

Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung geht das BFG davon aus, dass die Bf keine Leistung erbracht hat.

Gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 schuldet, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt, diesen Betrag. Nach einhelliger Lehre und Judikatur gilt dies aber bei Dokumenten, die die formalen Voraussetzungen einer Rechnung nicht erfüllen, nicht, weil sie schon aus diesem Grund nicht als Grundlage eines Vorsteuerabzuges dienen und ein Missbrauch daher nicht in Betracht kommt.

Gemäß § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 muss eine Rechnung den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden, genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt.

Im ggstdl Fall sind die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 unbestritten nicht erfüllt. Es fehlt ein essentielles Rechnungsmerkmal. Das BFG teilt diesbezüglich die Ansicht der Verfahrensparteien. Eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung

kommt nicht in Betracht. Da die Leistung nicht erbracht wurde, wird die Umsatzsteuer nicht geschuldet.

Der Bescheid des FA wird insofern abgeändert.

2.3.2.7 Rechnungsdatum: 05.03.1999 (Rg Nr 7 laut Beil 1 b) des Bp Berichts)

Honorarnote für Vermittlungsleistungen Objekt 1200 Wien, M-Straße

Leistung und -zeitraum: Beratungs- und Vermittlungsleistungen iZm dem oben angeführten Objekt im Dezember 1998 samt Endabwicklung im Feb. 1999

Empfänger: Immobilien, M und D X. & Y. KEG

Honorar: ATS 140.000 USt ATS 28.000

a) Feststellung zu 2.3.2.7:

Die Leistung wurde nicht erbracht.

b) Beweiswürdigung zu 2.3.2.7:

Die Leistung ist nur sehr allgemein beschrieben und wird weder in der Rechnung noch durch sonstige Unterlagen konkretisiert. Welche Beratungs- und Vermittlungsleistungen erbracht wurden, ist nicht erkennbar,

c) Rechtliche Beurteilung zu 2.3.2.7:

Mangels jedweden Nachweises einer Leistungserbringung geht das BFG davon aus, dass die Bf keine Leistung erbracht hat.

Gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 schuldet, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt, diesen Betrag. Nach einhelliger Lehre und Judikatur gilt dies aber bei Dokumenten, die die formalen Voraussetzungen einer Rechnung nicht erfüllen, nicht, weil sie schon aus diesem Grund nicht als Grundlage eines Vorsteuerabzuges dienen und ein Missbrauch daher nicht in Betracht kommt.

Gemäß § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 muss eine Rechnung den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden, genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt.

Im ggstdl Fall sind die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 unbestritten nicht erfüllt. Es fehlt ein essentielles Rechnungsmerkmal. Das BFG teilt diesbezüglich die Ansicht der Verfahrensparteien. Eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung kommt nicht in Betracht. Da die Leistung nicht erbracht wurde, wird die Umsatzsteuer nicht geschuldet.

Der Bescheid des FA wird insofern abgeändert.

## **2.4 Nicht abgerechnete Leistungen (Tz 5 Bp Bericht)**

### **2.4.1 Allgemeines**

### a) Festgestellter Sachverhalt

Es handelt sich um Eingangsrechnungen. Die in den Rechnungen spezifizierten Leistungen wurden erbracht. Die Rechnungen entsprechen den Formalerfordernissen des UStG 1994.

### b) Beweiswürdigung

Der steuerliche Vertreter der Bf brachte in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG zu Recht vor, die Leistungen seien von unabhängigen Dritten (Ziviltechnikern, Immobilienberatungen etc) erbracht worden. Dass diese Scheinrechnungen ausstellen, ist nicht glaubhaft. Auch das FA konzidierte in der mündlichen Verhandlung, dass die Leistungen erbracht worden seien.

Dass die Rechnungen den Formalerfordernissen des UStG 1994 entsprechen, ist aus den jeweiligen Rechnungen ersichtlich.

Dem Vorbringen des FA, die Leistungen seien an andere Gesellschaften erbracht worden, kann nicht gefolgt werden. Das Vorbringen des Mag. X. in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG, dass die Eigentümergegesellschaften weder das Kapital noch die Mittel gehabt hätten, um diese Vorleistungen erbringen zu können; deswegen sei die Bf in Vorleistung getreten und hätte diese in späterer Folge wieder ersetzt bekommen, ist glaubhaft und nachvollziehbar.

### c) Rechtliche Beurteilung

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

Diese Voraussetzungen liegen im ggstdl Fall vor. Die Vorsteuer aus den jeweiligen Rechnungen ist daher abzugsfähig.

Die Vorgangsweise des FA, in gleicher Höhe „nicht abgerechnete Leistungen“ an die jeweiligen Liegenschaftseigentümer zu fingieren und dadurch eine Umsatzsteuerschuld in gleicher Höhe wie die Vorsteuer zu kreieren, ist nicht zulässig. Lägen Scheinrechnungen vor, wäre die Vorsteuer nicht anzuerkennen. Von Scheinrechnungen geht aber nicht einmal das FA aus. Es ist keine Rechtsgrundlage erkennbar, die die fiktive Weiterverrechnung an die jeweiligen Liegenschaftseigentümer erlauben würde. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass im ggstdl Fall ausschließlich die Umsatzsteuer strittig ist. Ertragsteuerliche Überlegungen sind daher unerheblich. Dass Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt, wurde vom FA nicht behauptet und ist auch nicht erkennbar. Zur diesbezüglichen umsatzsteuerlichen Problematik ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.02.2009, Gz 2006/13/0128, zu verweisen, in der ausgeführt wird:

„Demnach erfordert die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis, dass die fraglichen Umsätze im Wesentlichen einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit den Bestimmungen der 6. EG-RL und des zu deren Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde (vgl. z.B. das Urteil des EuGH vom

21. Februar 2006, C-255/02, *Halifax*, Randnr. 86, sowie weiters das Urteil des EuGH vom 21. Februar 2008, C-425/06, *Part Service Srl*, Randnr. 45). Ergänzend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Vorsteuerabzug die Kostenneutralität in der Unternehmerkette sichert (vgl. z.B. *Beiser*, Missbrauch in der Umsatzsteuer, ÖStZ 2006/675,322). ...“

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

#### 2.4.2. Einzelne Eingangsrechnungen bezüglich nicht abgerechnete Leistungen

##### 2.4.2.1. Rechnungsdatum: 23.10.1998

Aussteller: Ziviltechnik GesmbH

Leistungsbezeichnung: Projekt Bgld, Erstellung Bebauungsrichtlinien, Koordinierung der Planung mit den Vermessungsarbeiten, Betreuung der Gemeinde

Honorar: ATS 55.000 USt ATS 11.000

Rechtliche Beurteilung zu 2.4.2.1:

Die Vorsteuer ist abzugsfähig. Eine fiktive Weiterverrechnung der Umsatzsteuer ist nicht zulässig. (Siehe oben 2.4.1 Allgemeines).

Der Bescheid des FA wird insofern abgeändert.

##### 2.4.2.2. Rechnungsdatum: 02.12.1998

Aussteller: Immo GmbH

Leistungsbezeichnung: Erfolgreiche Vermittlung der Liegenschaft L-Gasse 6789

Honorar: ATS 114.000 USt ATS 22.800

Rechtliche Beurteilung zu 2.4.2.2:

Siehe oben bei 2.4.2.1.

Der Bescheid des FA wird insofern abgeändert.

##### 2.4.2.3. Rechnungsdatum: 20.12.1998

Aussteller: Dr. ZYX, Zivilingenieur für Bauwesen

Leistungsbezeichnung: 1. Teilrechnung Vorstatik A-Gasse

Honorar: ATS 40.000 USt 8000

Rechtliche Beurteilung zu 2.4.2.3:

Siehe oben bei 2.4.2.1.

Der Bescheid des FA wird insofern abgeändert.

##### 2.4.2.4. Rechnungsdatum: 21.12.1998

Aussteller: CDE Immobilienvermittlungs GmbH

Leistungsbezeichnung: Beratungs- und Vermittlungshonorar M-Straße, X-Straße, K-Straße  
Honorar: ATS 993.000 USt ATS 198.600

Rechtliche Beurteilung zu 2.4.2.4:

Siehe oben bei 2.4.2.1.

Der Bescheid des FA wird insofern abgeändert.

2.4.2.5. Rechnungsdatum: 31.12.1998

Aussteller: Ing. Immobilienberatung

Leistungsbezeichnung: Vermittlung und Beratung der Liegenschaft F-Gasse 3456

Honorar: ATS 345.000 USt ATS 69.000

Rechtliche Beurteilung zu 2.4.2.5:

Siehe oben bei 2.4.2.1.

Der Bescheid des FA wird insofern abgeändert.

2.4.2.6. Rechnungsdatum: 25.06.1999

Aussteller: Dipl.Ing. KL Leistungsbezeichnung: Änderung Teilbeb.plan BglD1

Honorar: ATS 27.575 USt ATS 5.515

Rechtliche Beurteilung zu 2.4.2.6:

Siehe oben bei 2.4.2.1. Der Bescheid des FA wird insofern abgeändert.

## **2.5 ER EG X-Straße 43210 (Tz 6 Bp Bericht)**

a) Festgestellter Sachverhalt

Die Eingangsrechnung wurde am 31.01.2000 von der EG X-Straße 43210, einer Firma, die ebenso wie die Bf von Hrn Mag X. und Hrn Y. beherrscht wird, erstellt. Es handelt sich um die Vermietung von Werbeflächen, Straßenseite X-Straße, für den Zeitraum 1-12/1999. Die Nettomiete betrug ATS 19.000 pM, insgesamt ATS 228.000 netto zuzüglich 20% USt iHv ATS 45.600.

Tatsächlich wurde ggstdl Hausfronten nicht als Werbeflächen vermietet.

b) Beweiswürdigung

Die Feststellungen beruhen auf den Feststellungen der Bp, insbesondere der Vorlage der Datei "Schilderliste.doc". Diese Datei ist nach glaubwürdiger Angabe der Bp und nach den von der Bp vorgelegten zusätzlichen Dateiinformationen auf einem Computer der ABC GmbH, somit von einem von Hrn. Mag. X. und Hrn. Y. beherrschten Unternehmen der X./Y. Unternehmensgruppe erstellt und zuletzt im Jahr 2000 geändert worden. In der Datei „Schilderliste.doc“ sind die an den diversen Objekten der X./Y. Unternehmensgruppe angebrachten Werbeschilder aufgelistet. Die Adresse X-Straße 43210 ist dabei jedoch nicht angeführt. Daher ist der Schluss gerechtfertigt, dass dort tatsächlich keine Vermietung von Werbeflächen stattgefunden hat. Dass die Datei unbeschriftet und

unkommentiert ist und keine Zeitraumangaben enthält, ist zwar richtig, bedeutet aber nicht, dass sie nicht als Beweismittel verwendet werden darf. Auch wenn sie zu den Geschäftsunterlagen einer anderen, von Hrn X. und Hrn Y. beherrschten Firma gehört, ist sie aussagekräftig und erscheint die durch die Bp vorgenommene Interpretation der Daten auf der Datei logisch und einleuchtend. Dem Beweisantrag der Bf, es mögen Fotos vorgelegt werden, auf die sich die Bp stütze, wurde entsprochen. Die Fotos wurden vorgelegt und die Hausfront erscheint demnach für die Anbringung von Plakaten tatsächlich ungeeignet.

Darüber hinaus übergab das FA im Zuge des Ermittlungsverfahrens dem UFS am 20.11.2013 auch eine Datei „div. Rg. 1-2000.doc“ samt Dateieigenschaften, aus der ersichtlich ist, dass 6 Ausgangsrechnungen der EG X-Straße 43210, in denen Leistungen aus dem Jahr 1999 abgerechnet werden und die alle mit 31.1.2000 datiert sind (darunter auch die ggstdl an die Bf), am selben Tag im selben Word-Dokument erstellt wurden, und zwar am 13.3.2000, eine Vorgangsweise, die jedenfalls unüblich ist und ein weiteres Indiz für die Nichtvermietung der Werbefläche darstellt.

Der am 26.05.2014 erstmals erhobene Einwand der Bf, vielmehr sei in den Fenstern mit Plakaten gearbeitet worden, kann die aG der Dateien „Schilderliste.doc“ und „div. Rg. 1-2000.doc“ getroffenen Feststellungen nicht entkräften und ist darüber hinaus deswegen unglaublich, weil die Bf mehrmals im Verfahren zu diesem Thema Stellung nahm (erstmals am 14.04.2006) und erst 2014 obigen Einwand vorbrachte.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist der Sachverhalt anzunehmen, der die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat. Für das BFG ist aus den angeführten Gründen eine überragende Wahrscheinlichkeit dafür gegeben, dass ggstdl Hausfronten nicht zu Werbezwecken vermietet waren.

c) Rechtliche Beurteilung

Es handelt sich um eine Scheinrechnung. Die Vorsteuer ist gemäß § 12 UStG 1994 nicht abzugsfähig.

Der bekämpfte Bescheid bleibt insoweit unverändert.

## **2.6 Kosten B-Gasse (Tz 8 Bp Bericht)**

a) Festgestellter Sachverhalt

Bei den im Jahr 1998 auf dem Kto "Projektaufwand P-Gasse" verbuchten Kosten für das Objekt B-Gasse 1234 iHv ATS 59.672 zzgl 20% USt iHv ATS 11.934,40 handelt es sich um Ausgaben des Mag. A. X. an seiner Wohnadresse. Diese Kosten sind daher kein Aufwand bei der Bf.

b) Beweiswürdigung

Die Feststellung der Bp ist unbestritten und blieb unbekämpft. Ob die Kosten iZm dem betrieblichen Arbeitszimmer des Einzelunternehmens des Mag. A. X. stehen, ist im ggstdl Verfahren unerheblich und braucht daher vom BFG nicht beurteilt werden.

c) Rechtliche Beurteilung

Die Leistungen wurden nicht für das Unternehmen der Bf erbracht. Die Vorsteuer iHv ATS 11.934,40 ist daher nicht abzugsfähig.

Der Bescheid des FA bleibt insoweit unverändert.

## **2.7 Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 1997 – 1999 (Prüfungsabschluss Bp Bericht)**

### Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zur Begründung der Wiederaufnahme verwies das FA auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung unter Angabe der entsprechenden Textziffern (2,3,4,5,6,8 ).

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das FA die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075). Aus dem Verweis auf die Niederschrift bzw den Prüfungsbericht ist ferner zu folgern, dass das FA keinen anderen Wiederaufnahmsgrund als den im Prüferbericht dargestellten herangezogen hat (vgl VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

In den erwähnten Textziffern werden zahlreiche Tatsachen iSd § 303 Abs 4 BAO angeführt, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen. So wird in Punkt 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung, auf die Tz 4 verweist, uA ausgeführt:

„Bei den in der Folge ausgewiesenen Fakturen besteht die begründete Vermutung, dass die darin ausgewiesenen Leistungen nicht ausgeführt wurden bzw der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspricht.

Zu diesen Leistungen gibt es keinerlei Grundaufzeichnungen, Verträge, Vereinbarungen oder sonstigen Schriftverkehr, somit keinerlei Nachweis, dass diese Leistungen tatsächlich bzw im fakturierten Umfang erbracht wurden. ....

Da keine entsprechend glaubwürdigen und nachvollziehbaren Leistungsnachweise vorgelegt wurden, sind bei der rechnungsausstellenden Firma die Erlöse im entsprechenden Ausmaß zu kürzen. ....“

In Punkt 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung, auf die Tz 8 Bp Bericht verweist, wird uA ausgeführt:

„... Lt. erster Vorhaltsbeantwortung handelt es sich ... um Ausgaben des Mag. X. A. (Wohnadresse). Die Kosten können daher nicht als Aufwand in der OHG berücksichtigt werden...(inkl einer Vorsteuerkürzung) ...“

Die neuen Tatsachen sind im Rahmen der Betriebsprüfung hervorgekommen und es wurde auf den Bp Bericht bzw die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dies ist nach der Judikatur des VwGH ausreichend, wenn die Tatsachen dort angeführt sind. .

Das Vorbringen des Bf, aus der Begründung sei nicht ersichtlich, welche Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen und die Bescheide seien daher schon aus diesem Grund rechtswidrig, wird vom BFG daher nicht geteilt. Neue Tatsachen, nämlich dass die den aufgezählten Rechnungen zu Grunde liegenden Leistungen nicht bzw nicht für das Unternehmen der Bf erbracht wurden, sind hervorgekommen.

Soweit die Bf auf das Erkenntnis des UFS vom 27.02.2013, Gz RV/1483-1486-W/09, in einem gleichgelagerten Fall verweist, wonach eine begründete Vermutung eben kein Beweis sei und keine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würde, so ist einerseits festzustellen, dass das BFG nicht an Erkenntnisse des UFS in einem anderen Fall gebunden ist. Andererseits ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2012, ZI 2009/13/0226, in einem gleichgelagerten Fall zu verweisen. Demnach hat die Berufungsbehörde, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden FA mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen. Der VwGH führt dazu aus:

„Wird im vorliegenden Fall daher in der zur erstinstanzlichen Begründung der Wiederaufnahmen u.a. zitierten Tz 5 des Berichtes vom 12. Dezember 2005 auf eine Beilage dazu verwiesen, wonach im Zuge der Prüfung in Bezug auf bestimmte, einzeln angeführte Rechnungen keinerlei Unterlagen über die zugekauften, in den Rechnungen zumeist nur pauschal beschriebenen Leistungen vorgelegt worden seien, die eine Anerkennung als Betriebsausgabe gerechtfertigt hätten und „mangels Leistungserbringung“ auch der Vorsteuerabzug versagt werde, so hat die belangte Behörde nicht die Sache des Berufungsverfahrens überschritten, wenn sie in Bezug auf diese Rechnungen zum selben Ergebnis gelangt...“

Auch im ggstdl Fall wurde in Punkt 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung darauf verwiesen, wonach im Zuge der Prüfung in Bezug auf einzeln angeführte Rechnungen keinerlei Unterlagen über die in den Rechnungen zumeist nur pauschal beschriebenen Leistungen vorgelegt worden seien und die Konsequenz daraus die Verweigerung des Vorsteuerabzuges sei. In Punkt 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde eindeutig festgestellt, dass die Leistung nicht für das Unternehmen der Bf erbracht wurde.

Die Wiederaufnahmsgründe, nämlich die Nichterbringung der Leistungen, wurden somit eindeutig genannt. Das BFG gelangt in seiner Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die

Leistungen betreffend Eingangsrechnungen in einer Vielzahl von Fällen nicht erbracht wurden, dass die Leistung betreffend EG X-Straße nicht erbracht wurde und dass die Leistung betreffend B-Gasse nicht dem Unternehmen der Bf zuzuordnen ist. Das BFG ist daher betreffend die erwähnten Leistungen, ausgehend von dem vom FA genannten Wiederaufnahmsgrund, zum selben Ergebnis wie das FA gelangt.

Diese Vorgangweise wurde in einem gleichgelagerten Fall (siehe oben) vom VwGH als rechtskonform erachtet.

Richtig ist, dass Rechnungsmängel vom FA nicht als Wiederaufnahmsgrund genannt waren und daher nicht als solcher herangezogen werden können. Bei den vom BFG festgestellten Rechnungsmängeln betreffend der strittigen Eingangsrechnungen wurde aber bei jeder einzelnen Rechnung auch festgestellt, dass die Leistung nicht erbracht wurde und insoweit der vom FA herangezogene Wiederaufnahmsgrund bestätigt.

Die im Zuge der Bp hervorgekommenen neuen Tatsachen, die vom BFG mit der vorliegenden Entscheidung bestätigt werden, hätten im Spruch zu einem anderen Bescheid geführt.

Die Auswirkungen sind nicht geringfügig.

So werden nach dem BFG Vorsteuern iHv ca EUR 64.000 im Jahr 1997, iHv ca EUR 27.000 im Jahr 1998 und iHv ca 15.000 EUR im Jahr 1999, die von der Bf rechtswidrig geltend gemacht wurden, nicht anerkannt.

In Bezug auf diese Vorsteuern liegen Wiederaufnahmsgründe (die auch bereits vom FA aufgegriffen wurden) vor.

Auf Grund des beträchtlichen Ausmaßes der rechtswidrig geltend gemachten Vorsteuern ist dem Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Vorzug vor dem Interesse an der Rechtsbeständigkeit des Erstbescheides zu geben.

Die Wiederaufnahme erfolgte daher zu Recht und die Beschwerde war insoweit abzuweisen.

## **2.8 KEST (Tz 9 und Tz 11 Bp Bericht)**

### a) Festgestellter Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag wurde die X. & Co am 1.9.1990 gegründet. Gesellschafter waren Mag. A. X. und die C. B-GmbH. (FNR 98765 ; später später ABC Immobilien und B. V GmbH , später ABC Immobilien AG). Die Gesellschafter der C. B-GmbH waren bis 7/1995 ...Ab Juli 1995 sind die Herren Mag. A. X. und J. Y. zu gleichen Teilen Gesellschafter.

(Anmerkung: der C.)

Die beiden persönlich haftenden Gesellschafter bringen jeweils ihre Arbeitsleistung in das Unternehmen ein. (§ 4 des Gesellschaftsvertrages). Die Kapitalanteile an der Gesellschaft werden zwischen den beiden persönlich haftenden Gesellschaftern im

Verhältnis 50:50 aufgeteilt. Zur Geschäftsführung und Vertretung ist ausschließlich Hr. Mag. A. X. berechtigt.

Am 9.10.1997 trat Hr. J. Y. anstatt der C. B-GmbH als Gesellschafter ein und ab diesem Zeitpunkt waren sowohl Hr. Mag. A. X. als auch Hr. J. Y. selbständig zur Vertretung berechtigt. Diese beiden Herren waren im restlichen Streitzeitraum die persönlich haftenden Gesellschafter der Bf.

Mit atypisch stilem Gesellschaftsvertrag vom 9.6.1998 wurde die atypisch stille Gesellschaft für die Beteiligung am Ergebnis ab dem 1.10.1997 zwischen der Bf als Geschäftsherr und der C. Vermögens-, Treuhand und VgesmbH als stiller Gesellschafter gegründet. Das Gesellschaftsverhältnis wurde als Zusammenschluss auf der Grundlage des Art. IV UmgrStG vereinbart. Die Einlage betrug 6,110.000,--.

Die C. Vermögens-, Treuhand und VgesmbH fungierte als Treuhänder für insgesamt 33 stille Gesellschafter (Treugeber), welche beigetreten sind und Einlagen gewährt haben. Das Treuhandverhältnis ist mittels einer mit jedem Treugeber gesondert abgeschlossenen Treuhandvereinbarung geregelt.

Gemäß Gesellschaftsvertrag vom 28.9.1998 sind zwei weitere stille Gesellschafter eingetreten:

- ABC M. S. GmbH mit einer Einlage von 3,000.000,--

- XYZ Bau- und HandelsgesmbH mit einer Einlage von 890.000,--

Die XYZ Bau GesmbH ist per 31.12.1999 als Gesellschafter ausgeschieden, die Fa MNO GmbH ist per 1.1.2000 mit der gleich hohen Einlage von ATS 890.000,-- eingetreten.

Mit Vereinbarung vom 3.3.2004 sind die beiden persönlich haftenden Gesellschafter Hr. Mag. X. und Hr. Y. ausgeschieden und die Firmen MNO GesmbH und C. GesmbH neue persönlich haftende Gesellschafter.

Der "atypisch stille Gesellschaftsvertrages" vom 9.6.1998 enthält uA folgende Bestimmungen:

## „II. Gesellschaftsverhältnis

Der Geschäftsherr nimmt C. als atypisch stillen Gesellschafter auf. C. leistet die ... Kapitaleinlage. ... Der stille Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust des Unternehmens des Geschäftsherrn ... gemäß den Bestimmungen des Pkt. V. beteiligt. Schuldrechtlich ist der stille Gesellschafter auch am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes des Geschäftsherrn beteiligt. ... Bei Ausscheiden aus dem Gesellschaftsverhältnis stehen C. die Ansprüche gemäß Punkt XIV. zu. ...

...

## V. Gewinn- und Vermögensbeteiligung, Verlustverteilung

1. Die atypisch stille Beteiligung erstreckt sich auf das gesamte Vermögen des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes.
2. Am Vermögen des Geschäftsherrn ist der atypisch stille Gesellschafter im Verhältnis seines festen, einbezahnten Kapitalkontos zum Eigenkapital des Geschäftsherrn zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrages beteiligt. ...

3. Am Gewinn und Verlust des Geschäftsherrn nimmt der stille Gesellschafter grs iV seines festen Kapitalkontos zum Eigenkapital des Geschäftsherrn ... teil. Eine Sonderregelung bildet Punkt V Abs. 4 dieser Vereinbarung, sowie ein Vorweggewinn ...

4. Verluste werden vorrangig dem atypisch stillen Gesellschafter zugewiesen, und zwar bis zu einem Betrag in der Höhe der 1,8 fachen Einlage gem. Punkt III, das heißt je S 100.000,-- Einlage S 180.000,-- Verluste. Sondervereinbarungen sind durch Gesellschafterbeschluss möglich. Darüber hinausgehende operative Verluste trägt der Geschäftsherr. In diesem Fall sind dem Geschäftsherrn zukünftige Gewinne bis zur Höhe dieser Verluste vorrangig zuzuweisen. Verluste, die aus der Dotierung von Investitionsfreibeträgen resultieren, werden dem atypisch stillen Gesellschafter ohne Beschränkung zusätzlich zugewiesen.

...

## IX. Geschäftsführung, Zustimmung zu Maßnahmen

1. Zur Führung der Geschäfte und Vertretung ist nur der Geschäftsherr berechtigt und verpflichtet, der durch seine Organe bzw die persönlich haftenden Gesellschafter des Geschäftsherrn vertreten wird, die auch die Geschäftsführung besorgen. Im Außenverhältnis hat der Geschäftsherr aufzutreten. ...
3. Dem stillen Gesellschafter stehen Einschau- und Informationsrechte zu, er erhält einen jährlichen Geschäftsbericht und ein Stimmrecht bei der jährlichen Gesellschafterversammlung. Bei außergewöhnlichen Maßnahmen hat der Geschäftsherr seine Zustimmung einzuholen. ...

...

## XI. Eintritt, Ausscheiden, Kündigung

1. Ein Ausscheiden aus der stillen Gesellschaft durch ordentliche Kündigung ist nur zum Ende eines Geschäftsjahres möglich. ...
2. Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes ist jeder Vertragsteil zur außerordentlichen Kündigung des Vertrages berechtigt. ...

## XII. Dauer der Gesellschaft, ordentliche Kündigung

1. Die stille Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit errichtet. Eine ordentliche Kündigung (ganz oder teilweise) der stillen Gesellschaft durch den Geschäftsherrn ist erstmals mit Wirkung zum 31.12.2007 möglich. Ab diesem Zeitpunkt kann die stille Gesellschaft durch den Geschäftsherrn jährlich mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres durch Kündigung aufgelöst werden.

2. C. verzichtet auf die Dauer von 10 Jahren auf die Kündigung der stillen Gesellschaft. Eine ordentliche Kündigung der stillen Gesellschaft, die vor dem 31.12.2007 wirksam wird, ist nicht möglich. Ab diesem Zeitpunkt kann die stille Gesellschaft durch C. jährlich mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres durch Kündigung (ganz oder teilweise) aufgelöst werden.

...

## b) Beweiswürdigung

Die erwähnten Verträge liegen vor. Die Vertragsbestimmungen sind unbestritten.

### c) Rechtliche Beurteilung

Strittig ist in Bezug auf die KEST, ob die Beteiligten atypisch stille oder echte stille Gesellschafter sind, maW ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt.

Die im Bp Bericht vertretene Argumentation, es handle sich bei den Verlusten zum Teil um konstruierte, willkürlich herbeigeführte Verluste; als primäres Ziel des Modells könne nur die Erzeugung von Verlusten erblickt werden, um damit Steuergutschriften für die Anleger herbeizuführen; die Beteiligten hätten kein Unternehmerrisiko und entwickelten keine Unternehmerinitiative, wird in dieser Form vom FA nicht mehr aufrecht gehalten. Bei der mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG wurde diesbezüglich vorgebracht, es werde auf die entsprechende Judikatur des UFS, wonach hier eine Mitunternehmerschaft vorliege, verwiesen; davon im vorliegenden Fall abzuweichen wäre inkonsistent.

Ob eine atypisch stille Gesellschaft vorliegt, ist anhand der vertraglichen Bestimmungen zu beurteilen. Aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt sich prima vista nicht, dass eine Mitunternehmerschaft nicht vorliegt, da der Gesellschaftsvertrag grs eine Beteiligung der stillen Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert vorsieht. Auf das Erkenntnis des BFG vom 07.03.2014, Gz RV/4100418/20008, wird verwiesen.

Das BFG sieht daher keinen Anlass, den Gesellschaftsvertrag im Sinne einer echten stillen Gesellschaft umzudeuten.

Der Beschwerde war daher insoweit Folge zu geben.

Der Haftungsbescheid betreffend KEST 1999 bis 2002 wird daher aufgehoben.

### **3. Schlussbemerkungen:**

Soweit die Bf auf das nicht veröffentlichte Erkenntnis des UFS vom 2012 , RV/XYZ verweist, so ist diesbezüglich auszuführen, dass diese Entscheidung mit vorliegender schon aus dem Grund nicht vergleichbar ist, da im genannten Verfahren ausschließlich die Feststellung der Einkünfte strittig war. Neben der mangelnden Bindungswirkung von Entscheidungen des UFS in einem anderen Fall liegt auch kein vergleichbarer Sachverhalt vor, zumal in diesem Erkenntnis die Bescheide des FA unter Zurückverweisung der Sache aufgehoben wurden.

Vielmehr ist auf die Erkenntnisse des UFS vom 13.08.2009, RV/0333-K/06 und vom 29.12.2008, RV/0375-K/06, zu verweisen. Diese Erkenntnisse sind vorliegendem hinsichtlich der Umsatzsteuerproblematik ähnlich und wurden beim VwGH angefochten. Dieser bestätigte mit Erkenntnissen vom 19.12.2012, ZI 2009/13/0226 und ebenfalls vom 19.12.2012, ZI 2009/13/0018 die Abweisungen der Berufungen gegen die erinstanzlichen Umsatzsteuerbescheide weitgehend. „Willkür“ des FA wurde in diesen Verfahren weder vom UFS noch vom VwGH festgestellt.

#### **4. Steuerliche Auswirkungen:**

Umsatzsteuer 1997:

Die von der Bp angesetzte Vorsteuer wird um ATS 6.665 = EUR 484,36 (siehe oben 2.1) erhöht und beträgt daher EUR 16.534,72.

Umsatzsteuer 1998:

Die von der Bp angesetzte Vorsteuer wird um ATS 606.400 = EUR 44.068,80 (siehe oben 2.2.2.13; 2.2.2.15; 2.2.2.17; 2.4.2.1; 2.4.2.2; 2.4.2.3; 2.4.2.4; 2.4.2.5) erhöht und beträgt daher EUR 75.549,86.

Umsatzsteuer 1999:

Die von der Bp angesetzte Vorsteuer wird um ATS 5.115 = EUR 371,72 (siehe oben 2.4.2.6) erhöht und beträgt daher EUR 8.479,74. Die von der Bp angesetzte Steuerschuld gemäß § 12 Abs 14 UStG 1994 iHv EUR 10.464,89 fällt zur Gänze weg (siehe oben 2.3.2.5; 2.3.2.6; 2.3.2.7).

#### **5. Ergebnis:**

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 1997 bis 1999 war unbegründet und daher abzuweisen. (Siehe oben 2.7).

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1999 war teilweise Folge zu geben. (Siehe oben 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 und 2.6).

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 betraf lediglich ER EG X-Straße. Sie war daher als unbegründet abzuweisen (siehe oben 2.5).

Die Beschwerde umfasst zwar auch den Umsatzsteuerbescheid 2001, dieser wird jedoch inhaltlich nicht bekämpft. Die Beschwerde war daher insoweit zurückzuweisen.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid KEST war Folge zu geben. Dieser Bescheid war ersatzlos zu beheben (siehe oben 2.8).

#### **6. Zur Zulässigkeit der ordentlichen Revision:**

Die Revision ist nicht zulässig, da es sich bei den Streitpunkten betreffend Umsatzsteuer um Sachverhaltsfeststellungen handelt, bei denen sich die Rechtsfolgen – Verweigerung des Vorsteuerabzugs – unmittelbar aus dem Gesetz ergeben. Bei der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt einschlägige Judikatur des VwGH vor und die Entscheidung bezüglich KEST-Haftungsbescheid ist unstrittig. Insgesamt sind keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage :

Übertragung des Tonbandprotokolls über die mündliche Verhandlung

**Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben:**

*Umsatzsteuer 1997:*

Bemessungsgrundlage	EUR 29.505,17
20% Umsatzsteuer	EUR 5.901,03
Gesamtbetrag Vorsteuern	EUR -16.534,72
<b>Festgesetzte Umsatzsteuer</b>	<b>EUR -10.633,69 (Gutschrift)</b>

*Umsatzsteuer 1998:*

Bemessungsgrundlage	EUR 241.677,87
20% Umsatzsteuer	EUR 48.335,57
Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 u. 14, § 16 Abs. 2 sowie gem. Art 7 Abs. 4	EUR 20.348,39
Summe Umsatzsteuer	EUR 68.683,96
Gesamtbetrag Vorsteuern	EUR -75.549,86
<b>Festgesetzte Umsatzsteuer</b>	<b>EUR -6.865,90 (Gutschrift)</b>

*Umsatzsteuer 1999:*

Bemessungsgrundlage	EUR 132.335,41
20% Umsatzsteuer	EUR 26.467,08
Gesamtbetrag der Vorsteuern	EUR 8.479,74
<b>Festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)</b>	<b>EUR 17.987,34 (Zahllast)</b>

Wien, am 17. Oktober 2014