

TE Vwgh Beschluss 2024/12/11 Ra 2024/13/0067

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 11.12.2024

Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L E09301000

E6j

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

BAO §166

BAO §167

BAO §167 Abs2

BAO §21

BAO §22

BAO §23

EURallg

UStG 1994 §1 Abs1 Z1

UStG 1994 §11 Abs12

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art203

62017CJ0295 MEO - Servicos de Comunicacoes e Multimédia VORAB

62021CJ0378 Finanzamt Österreich VORAB

62022CJ0114 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie VORAB

62023CJ0241 P. sp. z o.o. VORAB

1. BAO § 166 heute

2. BAO § 166 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 167 heute

2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 167 heute

2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 23 heute

2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

1. UStG 1994 § 1 heute

2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010

5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007

6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005

7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003

8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003

9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996

10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995

11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 11 heute

2. UStG 1994 § 11 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

4. UStG 1994 § 11 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

5. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021

6. UStG 1994 § 11 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019

7. UStG 1994 § 11 gültig von 01.03.2014 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

8. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

9. UStG 1994 § 11 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010

10. UStG 1994 § 11 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007

11. UStG 1994 § 11 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

12. UStG 1994 § 11 gültig von 20.08.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005

13. UStG 1994 § 11 gültig von 28.04.2004 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004

14. UStG 1994 § 11 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003

15. UStG 1994 § 11 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

16. UStG 1994 § 11 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002

17. UStG 1994 § 11 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001

18. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.1995 bis 26.06.2001

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision des B in W, vertreten durch Dr. Markus Moser, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Plankengasse 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. Mai 2024, Zl. RV/7102643/2016, betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich einer Außenprüfung beim Revisionswerber vom 16. Juni 2015 wurde u.a. ausgeführt, der Revisionswerber erbringe an die B GmbH, die S GmbH und die D GmbH näher angeführte Leistungen. Der Revisionswerber habe nur einen geringen Anteil (5,4%, 11,02% bzw. 3,41%) seiner im Zeitraum August 2010 bis Juli 2014 in Rechnung gestellten Leistungen bezahlt erhalten. Eine derartige Verrechnungspraxis sei nicht fremdüblich und mit den Usancen im allgemeinen Geschäftsverkehr nicht in Einklang zu bringen. Durch die vom Revisionswerber und den Rechnungsempfängerinnen gewählte Geschäftspraxis ergebe sich,

dass die Rechnungsempfängerinnen die in den Rechnungen ausgewiesenen Steuerbeträge als Vorsteuern in Abzug gebracht und der Revisionswerber die Umsatzsteuer gemäß § 17 UStG 1994 nur für die tatsächlich vereinnahmten Beträge abgeführt habe. Es bestehe ein Naheverhältnis zwischen dem Revisionswerber und der Geschäftsführerin der Rechnungsempfängerinnen; die Geschäftsführerin sei die Lebensgefährtin des Revisionswerbers und Mutter seiner Kinder. Es sei auch von einem Naheverhältnis zwischen dem Revisionswerber und dem Gesellschafter der Rechnungsempfängerinnen (GK) auszugehen. Die Geschäftsgebarung zwischen dem Revisionswerber und den Rechnungsempfängerinnen sei - wie näher ausgeführt wird - nicht fremdüblich. Der Leistungsanspruch des Revisionswerbers entstehe aufgrund der mündlich geschlossenen Vereinbarung erst bei Realisierung der einzelnen Projekte. Die Frage, ob überhaupt ein Entgelt geschuldet werde, hänge somit vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Verwirklichung des Projektes) ab. Es sei zunächst nur das unbedingt Vereinbarte zu versteuern; bei Bedingungseintritt komme es zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage. Folglich entstehe nur für jene Teile der Entgelte, die der Revisionswerber vereinnahmt habe, die Steuerschuld mit Vereinnahmung. Hinsichtlich des übrigen in den Rechnungen ausgewiesenen Entgelts entstehe die Steuerschuld erst bei Bedingungseintritt, wenn die Gewissheit der Entgeltlichkeit gegeben sei. Durch den Ausweis der Umsatzsteuer in den gelegten Rechnungen schulde der Revisionswerber aber die Steuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994. Eine Leistung, die der Revisionswerber an die S GmbH erbracht habe, betreffe eine Projektentwicklung in Deutschland. Dabei handle es sich um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück in Deutschland, welche als dort ausgeführt gelten. Die Leistungen seien aber als in Österreich steuerbar angesehen und die Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt worden. Auch diese Steuer werde gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich einer Außenprüfung beim Revisionswerber vom 16. Juni 2015 wurde u.a. ausgeführt, der Revisionswerber erbringe an die B GmbH, die S GmbH und die D GmbH näher angeführte Leistungen. Der Revisionswerber habe nur einen geringen Anteil (5,4%, 11,02% bzw. 3,41%) seiner im Zeitraum August 2010 bis Juli 2014 in Rechnung gestellten Leistungen bezahlt erhalten. Eine derartige Verrechnungspraxis sei nicht fremdüblich und mit den Usancen im allgemeinen Geschäftsverkehr nicht in Einklang zu bringen. Durch die vom Revisionswerber und den Rechnungsempfängerinnen gewählte Geschäftspraxis ergebe sich, dass die Rechnungsempfängerinnen die in den Rechnungen ausgewiesenen Steuerbeträge als Vorsteuern in Abzug gebracht und der Revisionswerber die Umsatzsteuer gemäß Paragraph 17, UStG 1994 nur für die tatsächlich vereinnahmten Beträge abgeführt habe. Es bestehe ein Naheverhältnis zwischen dem Revisionswerber und der Geschäftsführerin der Rechnungsempfängerinnen; die Geschäftsführerin sei die Lebensgefährtin des Revisionswerbers und Mutter seiner Kinder. Es sei auch von einem Naheverhältnis zwischen dem Revisionswerber und dem Gesellschafter der Rechnungsempfängerinnen (GK) auszugehen. Die Geschäftsgebarung zwischen dem Revisionswerber und den Rechnungsempfängerinnen sei - wie näher ausgeführt wird - nicht fremdüblich. Der Leistungsanspruch des Revisionswerbers entstehe aufgrund der mündlich geschlossenen Vereinbarung erst bei Realisierung der einzelnen Projekte. Die Frage, ob überhaupt ein Entgelt geschuldet werde, hänge somit vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Verwirklichung des Projektes) ab. Es sei zunächst nur das unbedingt Vereinbarte zu versteuern; bei Bedingungseintritt komme es zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage. Folglich entstehe nur für jene Teile der Entgelte, die der Revisionswerber vereinnahmt habe, die Steuerschuld mit Vereinnahmung. Hinsichtlich des übrigen in den Rechnungen ausgewiesenen Entgelts entstehe die Steuerschuld erst bei Bedingungseintritt, wenn die Gewissheit der Entgeltlichkeit gegeben sei. Durch den Ausweis der Umsatzsteuer in den gelegten Rechnungen schulde der Revisionswerber aber die Steuer gemäß Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994. Eine Leistung, die der Revisionswerber an die S GmbH erbracht habe, betreffe eine Projektentwicklung in Deutschland. Dabei handle es sich um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück in Deutschland, welche als dort ausgeführt gelten. Die Leistungen seien aber als in Österreich steuerbar angesehen und die Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt worden. Auch diese Steuer werde gemäß Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 geschuldet.

2

Mit Bescheiden vom 15. Juli 2015 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Jahre 2011 und 2012 sowie für die Zeiträume 10-12/2013 und 7-9/2014 fest. In der Begründung verwies das Finanzamt jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen seien.

3

Der Revisionswerber erhob gegen diese Bescheide Beschwerde. Geltend gemacht wurde insbesondere, den Revisionswerber verbinde mit dem Gesellschafter der leistungsempfangenden Gesellschaften (GK) keinerlei

Naheverhältnis. Es liege somit ein Vertrag zwischen fremden Dritten vor. Die Umsatzsteuerschuld bei einem nicht buchführungspflichtigen Unternehmer (wie dem Revisionswerber) entstehe mit der Vereinnahmung des Rechnungsbetrages. Die Rechnungslegung einer aufschiebend bedingten Leistung löse keine Umsatzsteuerschuld nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 aus. Der Revisionswerber erhob gegen diese Bescheide Beschwerde. Geltend gemacht wurde insbesondere, den Revisionswerber verbinde mit dem Gesellschafter der leistungsempfangenden Gesellschaften (GK) keinerlei Naheverhältnis. Es liege somit ein Vertrag zwischen fremden Dritten vor. Die Umsatzsteuerschuld bei einem nicht buchführungspflichtigen Unternehmer (wie dem Revisionswerber) entstehe mit der Vereinnahmung des Rechnungsbetrages. Die Rechnungslegung einer aufschiebend bedingten Leistung löse keine Umsatzsteuerschuld nach Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 aus.

4

Mit Beschwerdeentscheidung vom 11. September 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

5

Der Revisionswerber beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

6

Mit Bescheiden vom 29. August 2017 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Jahre 2013 und 2014 fest. Darin folgte das Finanzamt einerseits den Feststellungen der Außenprüfung; andererseits ging es für das Jahr 2014 davon aus, dass die vom Revisionswerber verrechneten Leistungen tatsächlich nicht erbracht worden seien. Die Umsatzsteuerpflicht ergebe sich wiederum aus der Rechnungslegung.

7

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (sich nunmehr auch gegen die Bescheide vom 29. August 2017 richtenden) Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2011, 2012 und 2014 teilweise Folge und änderte die Bescheide des Finanzamts ab. Betreffend Umsatzsteuer 2013 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig sei.

8

Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - im Wesentlichen aus, der Revisionswerber und K hätten zwei gemeinsame Kinder. Seit Mitte der 90er Jahre versuchten der Revisionswerber und K, in wechselnden Funktionen als Geschäftsführer oder Gesellschafter mehrerer Kapitalgesellschaften unternehmerisch Fuß zu fassen. Den Bemühungen seien in mehreren Fällen keine Erfolge beschieden gewesen (H GmbH, F GmbH, B GmbH, A GmbH); über die Vermögen dieser Gesellschaften seien teilweise Konkursverfahren eröffnet worden; sämtliche Gesellschaften seien letztlich gelöscht worden.

9

Seit Anfang der 2000er Jahre hätten der Revisionswerber und K die Geschäftsidee verfolgt, zwei leerstehende Objekte umzubauen und darin ein Hochsicherheitsdatacenter zu betreiben. Der langjährig mit dem Revisionswerber befreundete F sei bereit gewesen, ein solches Startup-Unternehmen zu unterstützen. Im November 2001 sei zu diesem Zweck die D GmbH errichtet worden. F sei Gesellschafter gewesen, K die alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin. Der Revisionswerber, der sich als „Mastermind“ des Projektes bezeichnet habe, sei in der Art eines selbständigen Projektmanagers für die Gesellschaft aufgetreten.

10

Bei Gründung der D GmbH habe F alle Geschäftsanteile gehalten. Im Jahr 2009 habe die am 19. November 2009 errichtete DB GmbH alle Geschäftsanteile übernommen; es sei zu mehrmaligen Kapitalerhöhungen gekommen. Seit Gründung der DB GmbH und während des Streitzeitraums sei GK alleiniger Gesellschafter der DB GmbH gewesen; K sei alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin der DB GmbH gewesen.

11

Am 19. November 2009 seien weiters die B GmbH und die S GmbH errichtet worden. Auch an diesen Gesellschaften habe GK alle Geschäftsanteile gehalten, K sei für diese Gesellschaften alleinvertretungsbefugt gewesen. Im Jahr 2017 sei über das Vermögen der B GmbH, im Jahr 2018 über jenes der S GmbH ein Insolvenzverfahren eröffnet worden.

12

Nach Angaben in einer Klage seien F und GK lediglich als Treuhänder für den Revisionswerber als Treugeber aufgetreten. Der Revisionswerber habe aufgrund seiner Treugeberstellung bzw. seiner treugeberähnlichen Stellung zu den drei involvierten, durch seine Lebensgefährtin als Geschäftsführerin vertretenen Gesellschaften, auf Grund der dem Revisionswerber erteilten Handlungsvollmacht und auf Grund der am 18. November 2009 abgeschlossenen

Notariatsakte, die dem Revisionswerber jederzeit ermöglichten, die Geschäftsanteile zum Nominale zu übernehmen, die Eigenschaft eines nahen Angehörigen zu den involvierten Gesellschaften einerseits und zur Geschäftsführerin andererseits gehabt.

13

Der Revisionswerber habe im Rahmen des Projektes Hochsicherheitsdatencenter, aber auch im Zusammenhang mit Projekten in Deutschland als selbständiger Projektmanager, Einzelunternehmer und Istversteuerer diverse Leistungen an die B GmbH, die S GmbH und die D GmbH verrechnet.

14

Es gebe keine schriftlichen Verträge zwischen dem Revisionswerber einerseits und den drei Gesellschaften oder GK andererseits. Es gebe keine Aufzeichnungen oder Vereinbarungen zur Höhe der Stundenhonorare. In den vom Revisionswerber gelegten Honoraren seien bereits vorweggenommene Erfolgshonorare enthalten.

15

GK habe die B GmbH neben dem Projekt Datencenter auch für weitere (persönliche) Projekte eingesetzt. Ende 2014 bzw. Anfang 2015 sei davon ausgegangen worden, dass binnen 24 Monaten die ersten Erlöse erzielt würden.

16

Der Revisionswerber habe im Zuge seiner Tätigkeit für die B GmbH Beratungsdienstleistungen (abgerechnet in Form einer monatlichen Pauschale), Planung und Realisierung verschiedener IT-Projekte (jeweils einmalige Abrechnung) sowie Projektplanung „Cloud“ (monatliche Pauschale) verrechnet.

17

Insbesondere ab 2011/2012 sei der Revisionswerber für die Projektplanung und Realisierung des Projektes „Cloud“ der B GmbH zuständig gewesen. Die Hauptaufgabe des Revisionswerbers sei es gewesen, für die B GmbH diverse Cloud-Lösungen, welche an Dritte hätten bereitgestellt werden sollen, zu realisieren. Hierzu sei es notwendig gewesen, die Infrastruktur für diese Projekte zu schaffen, diese laufend zu warten sowie darauf folgend die diese Infrastruktur nutzenden Einzelprojekte zu planen und zu realisieren. Insbesondere ab 2011 aus 2012, sei der Revisionswerber für die Projektplanung und Realisierung des Projektes „Cloud“ der B GmbH zuständig gewesen. Die Hauptaufgabe des Revisionswerbers sei es gewesen, für die B GmbH diverse Cloud-Lösungen, welche an Dritte hätten bereitgestellt werden sollen, zu realisieren. Hierzu sei es notwendig gewesen, die Infrastruktur für diese Projekte zu schaffen, diese laufend zu warten sowie darauf folgend die diese Infrastruktur nutzenden Einzelprojekte zu planen und zu realisieren.

18

Von den an die B GmbH verrechneten Beträgen seien von dieser im Streitzeitraum lediglich 5,40% der verrechneten Summe beglichen worden.

19

Gegenüber der D GmbH seien Pauschalen und Provisionen für diverse, mit dem Projekt Datencenter in Beziehung stehende Leistungen verrechnet worden. Von den verrechneten Leistungen seien etwa 11,02% beglichen worden.

20

Der Unternehmenszweck der S GmbH habe darin bestanden, Managementleistungen an die D GmbH zu erbringen. Diese seien über entsprechende Pauschalen verrechnet worden. Der Revisionswerber habe der S GmbH neben einer monatlichen Managementumlage Leistungen für zwei Projekte verrechnet, wobei sich diese Projekte jeweils auf Grundstücke in Deutschland bezogen hätten. Von den in den Prüfzeiträumen verrechneten Leistungen seien 3,41% beglichen worden.

21

Die Geschäftsführerin habe ohne weitere Kontrolle durch den Gesellschafter volle Gestaltungsfreiheit in ihrer Rolle gehabt, sei in dieser Funktion aber lediglich der verlängerte Arm des Revisionswerbers gewesen. Eine (wie im Gesellschafterbeschluss der D GmbH vom Dezember 2009 vorgesehene) Genehmigung der Generalversammlung von Investitionen, die gewisse Beträge überschritten, sei faktisch nicht erfolgt. Die Geschäftsführerin habe die seitens des Revisionswerbers gelegten Rechnungen allesamt anerkannt.

22

Allen Rechnungen sei gemeinsam, dass ihnen Angaben für eine formal korrekte Rechnung fehlten: hinreichend präzise Angaben über die Art der erbrachten Leistung; Angaben über den Umfang der erbrachten Leistung; Angaben über den Leistungszeitpunkt. Diese Angaben seien weder im Außenprüfungs- noch im Beschwerdeverfahren hinreichend präzisiert worden. Die an den Revisionswerber geleisteten Zahlungen seien in keinem Zusammenhang mit bestimmten

Rechnungen gestanden; aus den Zahlungen sei nicht ersichtlich gewesen, dass damit bestimmte Beträge aus bestimmten Rechnungen angezahlt oder beglichen werden sollten.

23

Die Rechnungsempfängerinnen hätten für sämtliche vom Revisionswerber fakturierten Rechnungen den entsprechenden vollen Vorsteuerabzug sofort geltend gemacht. Trotz eines auf sämtlichen Rechnungen angegebenen Zahlungsziels von 14 Tagen seien beim Revisionswerber bis zum Zeitpunkt der Außenprüfung Zahlungen lediglich in Höhe von 6,4% der Rechnungssummen eingegangen. Nur für diese bezahlten Beträge habe der Revisionswerber die Umsatzsteuer abgeführt; dies mit der Begründung, dass er mit seinen Umsätzen der Istbesteuerung unterliege und daher nur für das vereinnahmte Entgelt die Umsatzsteuer schulde.

24

Aufgrund der generellen Art der Leistungsbezeichnung in den gelegten Rechnungen sei es nicht nachvollziehbar, welche konkrete Leistung durch den Revisionswerber zu welcher Zeit verrechnet worden sei. Weder bestünden nachvollziehbare Stundenaufzeichnungen, noch habe im Zuge der Außenprüfung oder des Rechtsmittelverfahrens ein glaubwürdiger, nachvollziehbarer Nachweis der tatsächlich erbrachten Leistungen und deren Umfang durch den Revisionswerber erbracht werden können.

25

Während der Revisionswerber zwar durchwegs Leistungen den drei Gesellschaften gegenüber erbracht habe, seien keinesfalls die hohen Beträge der Rechnungen als bereits zustehendes Entgelt vereinbart worden.

26

Über keine der Leistungen an die drei Gesellschaften gebe es eine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Revisionswerber und den empfangenden Gesellschaften. Lediglich mündlich sei zwischen dem Revisionswerber und GK vereinbart worden, dass der Revisionswerber als selbständiger Projektmanager und Generalbevollmächtigter aller drei Gesellschaften tätig werde und er als Hauptbestandteil des zustehenden Entgelts für seine Leistungen bei positivem Abschluss der Projekte eine angemessene Erfolgsprovision erhalte. Dieses Entgelt sei somit (sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach) unter der aufschiebenden Bedingung eines positiven Abschlusses dieser Projekte gestanden. Beide Faktoren wären erst mit Abschluss der Projekte bestimmbar gewesen.

27

Als bereits sofort fällige Gegenleistungen der Gesellschaften seien lediglich jene Beträge vereinbart gewesen, welche dem Revisionswerber auch tatsächlich zugekommen seien.

28

Es habe zwischen den Gesellschaften und dem Revisionswerber keinerlei schriftliche Vereinbarungen gegeben. Die mündlich geschlossenen Vereinbarungen seien unklar gewesen; es fehle hinsichtlich wesentlicher Vertragsbestandteile an Vereinbarungen, beispielsweise zu Stundensätzen. Es existierten keine eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarungen, die wesentlichen Bestandteile dieser Vereinbarungen seien nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert worden. Es sei keine Eintreibung der stetig gestiegenen Zahlungsrückstände betrieben worden, weil die Geschäftsführerin der Gesellschaften die Forderungen des Revisionswerbers anerkannt habe. Die Leistungen seien nicht detailliert, sondern lediglich mit pauschal bezeichneten, teilweise nicht zutreffenden Leistungsbeschreibungen und teilweise mit weit überhöhten Beträgen abgerechnet worden.

29

Bei den Rechnungen sei es zu einem überhöht ausgewiesenen Rechnungs- und Umsatzsteuerbetrag gekommen. Es sei nie die Intention (weder des Revisionswerbers noch der Rechnungsempfängerinnen) gewesen, die Rechnungssummen komplett zu begleichen. Dass die Rechnungsempfängerinnen dies nicht beabsichtigten und dafür auch nicht die notwendigen finanziellen Mittel gehabt hätten, sei dem Revisionswerber auch bekannt gewesen, weil er - auch über die Geschäftsführerin - Einblick in die wirtschaftliche Situation der Gesellschaften gehabt habe. Das Entgelt sei von den rechnungsempfangenden Unternehmen zum überhöht ausgewiesenen Teil gar nicht geschuldet worden. Vielmehr sei das gesamte Firmen- und Verrechnungskonstrukt darauf ausgelegt gewesen, im Zusammenwirken des Revisionswerbers und der Geschäftsführerin dieser Gesellschaften und des im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafters einen möglichst hohen Vorsteuerabzug durch die in den Rechnungen des Revisionswerbers ausgewiesene Umsatzsteuer systematisch und fortwährend zu lukrieren.

30

Der Revisionswerber habe zwischenzeitig jene Rechnungen, die im Zusammenhang mit Liegenschaften in Deutschland

gestanden hätten, aber mit Ausweis österreichischer Umsatzsteuer gelegt worden seien, berichtet.

31

Die Vertragsgestaltung zwischen dem Revisionswerber und den durch seine Lebensgefährtin als Gesellschafterin vertretenen Gesellschaften sei nicht fremdüblich gewesen.

32

Die Zahlung der vollständigen, vom Revisionswerber verrechneten Honorare sei zum Zeitpunkt der Rechnungslegung nicht beabsichtigt gewesen; diese hätten erst mit Verwirklichung des Projektes oder mit Eintritt eines Investors beglichen werden sollen.

33

Der Revisionswerber sei Treugeber gewesen oder zumindest in einer treugeberähnlichen Stellung. Er sei auch stiller Beteiligter an der DB GmbH gewesen. Auf Grund der im Jahr 2009 abgeschlossenen Notariatsakte habe er die Möglichkeit gehabt, sämtliche Geschäftsanteile zum Nominale zu übernehmen. Der Revisionswerber habe weiters über eine Generalvollmacht verfügt; die Geschäftsführerin der involvierten Gesellschaften sei die Lebensgefährtin des Revisionswerbers (und Mutter der beiden gemeinsamen Kinder).

34

Den Vergleichsmaßstab für Geschäftsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen bilde das Verhalten von Geschäftspartnern, die einander fremd gegenüberstünden. Von besonderer Relevanz sei dabei, dass sowohl die tatsächliche Leistungserbringung wie auch die Abrechnung in der ursprünglichen Leistungsvereinbarung Deckung finde. Fehle eine solche Vereinbarung überhaupt oder weiche die Ausführung stark von der Vereinbarung ab, spreche dies gegen die steuerliche Anerkennung.

35

Im vorliegenden Fall lägen keine schriftlichen Vereinbarungen vor. Auch die wesentlichen Vertragsinhalte (etwa Stundenhonorare) seien nicht vereinbart gewesen.

36

Eine Überprüfung, ob die tatsächliche Leistungserbringung und die Abrechnung in der Leistungsvereinbarung Deckung fänden, sei in Ermangelung fehlender Stundenaufzeichnungen und auch fehlender vereinbarter Stundenhonorare nicht möglich.

37

Die vom Revisionswerber gelegten Rechnungen seien zum Teil erheblich überhöht, zum Teil seien andere Leistungen abgerechnet als erbracht worden. Eine Überprüfbarkeit der Rechnung auf ihre Fremdüblichkeit sei in keiner Weise möglich gewesen. Letztendlich habe der Revisionswerber auch Beträge abgerechnet, die ihm erst bei Projektrealisierung bzw. Projektabschluss oder bei Eintritt eines Investors zugestanden wären.

38

Wirtschaftlich betrachtet seien mit den unregelmäßigen Zahlungen an den Revisionswerber keine Teilzahlungen auf ein vereinbartes Pauschalentgelt für bestimmte Einzelleistungen erfolgt, sondern lediglich die Aufteilung des durch diese Vorgangsweise lukrierten Vorsteuerguthabens. Damit hätten alle Beteiligten in gleicher Weise profitiert und ihren durch den langjährig ausgebliebenen Projekterfolg aufgetretenen Geldbedarf auf Kosten des Fiskus finanziert. Entsprechend diesem Zweck hätten die Gesellschaften überhaupt nicht daran gedacht, bei den Geldüberweisungen an den Revisionswerber auf den Bankbelegen und bei der Verbuchung einen Bezug zur Bezahlung einer bestimmten Honorarnote herzustellen. Die Überweisungen enthielten keine Zweckwidmung zur Tilgung einer bestimmten Rechnung.

39

Der im Rechtsmittelverfahren erhobene Einwand, dass der Anspruch auf das Pauschalentgelt bereits verwirklicht gewesen sei und die Parteien lediglich eine jahrlange Stundung der Zahlung (langes Zahlungsziel) vereinbart hätten, sei nicht glaubhaft. Es liege keine Befristung vor, das Honorar sei vielmehr von einem ungewissen Ereignis (Realisierung des Projektes) abhängig, sodass es sich um eine aufschiebende Bedingung handle. Es sei nur ein Erfolgshonorar (in unbekannter, nicht offengelegter Höhe) für ein erfolgreiches Projektmanagement bei Realisierung des Datacenters vereinbart worden.

40

Ein weiteres Indiz für den ausschließlichen Anspruch des Revisionswerbers auf ein Erfolgshonorar bei Projektrealisation sei die Aussage des GK, dass er dem Revisionswerber in mehreren Teilbeträgen innerhalb von

10 Jahren Geld gegeben habe (unverzinstes Privatdarlehen in Höhe von mehr als 100.000 €). Die Aussage des GK werde als glaubhaft erachtet. Daraus sei aber zu schließen, dass der Revisionswerber für seine Leistungen weder einen Anspruch auf ein Stundenhonorar noch Anspruch auf ein Pauschalhonorar gehabt habe, weil es in diesem Fall plausibler gewesen wäre, aus diesem Titel das Geld zu erhalten und der Revisionswerber nicht auf ein freiwilliges „Privatdarlehen“ des Gesellschafters angewiesen gewesen wäre.

41

Die vom Revisionswerber ausgestellten Rechnungen hätten überhaupt keine umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand. Die vereinbarte Leistung (Realisierung des Immobilienprojektes), für welche das Entgelt zugesagt worden sei, sei nicht erbracht worden; für diese Leistung sei auch kein Entgelt an den Revisionswerber bezahlt worden. Die Beteiligten hätten sich lediglich das Geld aus dem rechtswidrig vorgenommenen Vorsteuerabzug auf Grund der vom Revisionswerber ausgestellten Rechnungen aufgeteilt. Unter diesem Blickwinkel würden die unangemessen hohen Pauschalentgelte in den Rechnungen verständlich und erklärbar.

42

Der Wert des Unternehmens der D GmbH habe (wie von einem unabhängigen Gutachter ermittelt) ein Vielfaches des fixierten Abtretungspreises ausgemacht, womit nicht zu erwarten gewesen sei, dass der Revisionswerber die Abtretungsoption ungenutzt auslaufen lassen würde. Über diese Option habe der Revisionswerber mittelbar Einfluss auf das ganze Firmenkonstrukt verfügt. Auch wenn er nicht unmittelbar Gesellschafter der Muttergesellschaft gewesen sei, so habe er diese Stellung jederzeit durch Ausübung seiner Option erlangen können. Letztlich habe der Revisionswerber diese Option auch ausgeübt.

43

Dazu komme, dass der Revisionswerber seit Ende 2009 auch noch stiller Gesellschafter der DB GmbH mit einer erheblichen Einlage gewesen sei, was zusätzlich zu einer gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung führe.

44

Die Geschäfte zwischen dem Revisionswerber und der D GmbH, der B GmbH und der S GmbH könnten daher nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie den Erfordernissen der Angehörigenjudikatur Genüge täten. Dies sei aber eindeutig nicht der Fall.

45

Da die Vertragsgestaltung nicht fremdüblich gewesen sei, die tatsächlich verrechneten Leistungen nicht erbracht worden seien und die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge tatsächlich nicht bezahlt worden seien, sei ein Leistungsaustausch zwischen dem Revisionswerber und den rechnungsempfangenden Gesellschaften nicht vorgelegen. Der Revisionswerber habe Rechnungen gelegt, in denen Leistungen abgerechnet worden seien, die erst bei Projektverwirklichung oder bei Eintritt eines Investors fällig geworden wären. Der Revisionswerber habe sohin in Rechnungen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, die er nicht geschuldet habe, weswegen die Vorschreibung der Umsatzsteuer auf Grundlage des § 11 Abs. 12 UStG 1994 zu Recht erfolgt sei. Da die Vertragsgestaltung nicht fremdüblich gewesen sei, die tatsächlich verrechneten Leistungen nicht erbracht worden seien und die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge tatsächlich nicht bezahlt worden seien, sei ein Leistungsaustausch zwischen dem Revisionswerber und den rechnungsempfangenden Gesellschaften nicht vorgelegen. Der Revisionswerber habe Rechnungen gelegt, in denen Leistungen abgerechnet worden seien, die erst bei Projektverwirklichung oder bei Eintritt eines Investors fällig geworden wären. Der Revisionswerber habe sohin in Rechnungen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, die er nicht geschuldet habe, weswegen die Vorschreibung der Umsatzsteuer auf Grundlage des Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 zu Recht erfolgt sei.

46

Das Finanzamt habe dem Revisionswerber an Umsatzsteuern jene für die vereinnahmten Entgelte vorgeschrieben und zu den übrigen Rechnungsbeträgen ausgeführt, dass die Steuerschuld erst mit Bedingungseintritt entstehe. Die Differenz habe das Finanzamt als Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 vorgeschrieben. Eine vermeintlich doppelte Belastung durch die vorgeschriebene Umsatzsteuer liege sohin nicht vor. Das Finanzamt habe dem Revisionswerber an Umsatzsteuern jene für die vereinnahmten Entgelte vorgeschrieben und zu den übrigen Rechnungsbeträgen ausgeführt, dass die Steuerschuld erst mit Bedingungseintritt entstehe. Die Differenz habe das Finanzamt als Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 vorgeschrieben. Eine vermeintlich doppelte Belastung durch die vorgeschriebene Umsatzsteuer liege sohin nicht vor.

47

Zum Einwand des Revisionswerbers, dass den involvierten Gesellschaften die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aberkannt worden sei, dem Revisionswerber aber durch die bekämpften Bescheide die Umsatzsteuern vorgeschrieben worden seien, sei festzuhalten, dass Vorsteuerbeträge, die lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet würden, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien. Gleichwohl schulde der Aussteller der Rechnung die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund des Umsatzsteuerausweises in der Rechnung. Im vorliegenden Fall sei dem Revisionswerber eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 vorzuschreiben gewesen. Zum Einwand des Revisionswerbers, dass den involvierten Gesellschaften die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aberkannt worden sei, dem Revisionswerber aber durch die bekämpften Bescheide die Umsatzsteuern vorgeschrieben worden seien, sei festzuhalten, dass Vorsteuerbeträge, die lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet würden, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien. Gleichwohl schulde der Aussteller der Rechnung die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 aufgrund des Umsatzsteuerausweises in der Rechnung. Im vorliegenden Fall sei dem Revisionswerber eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 vorzuschreiben gewesen.

48

Der Revisionswerber habe an die S GmbH Rechnungen unter Ausweis österreichischer Umsatzsteuern für Leistungen gelegt, die im Zusammenhang mit einem in Deutschland gelegenen Grundstück ausgeführt worden seien. Der Revisionswerber habe diese Rechnungen mittlerweile berichtigt. Auf Grund dieser Rechnungsberichtigungen liege eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 nicht mehr vor; der Beschwerde sei daher in Ansehung der Jahre 2011, 2012 und 2014 teilweise Folge zu geben gewesen. Der Revisionswerber habe an die S GmbH Rechnungen unter Ausweis österreichischer Umsatzsteuern für Leistungen gelegt, die im Zusammenhang mit einem in Deutschland gelegenen Grundstück ausgeführt worden seien. Der Revisionswerber habe diese Rechnungen mittlerweile berichtigt. Auf Grund dieser Rechnungsberichtigungen liege eine Steuerschuld gemäß Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 nicht mehr vor; der Beschwerde sei daher in Ansehung der Jahre 2011, 2012 und 2014 teilweise Folge zu geben gewesen.

49

Betreffend die D GmbH sei davon auszugehen, dass der Revisionswerber seine Leistungen nur in jenem Umfang erbracht habe, in dem er auch Entgelte tatsächlich erhalten habe. Über das Ausmaß der erhaltenen Entgelte hinaus habe der Revisionswerber keinen Nachweis für durch ihn erbrachte Leistungen erbracht. Dem Revisionswerber seien daher die Umsatzsteuern gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der von ihm gelegten Rechnungen vorzuschreiben gewesen. Der Revisionswerber sei durch diese Vorgangsweise nicht beschwert. Betreffend die D GmbH sei davon auszugehen, dass der Revisionswerber seine Leistungen nur in jenem Umfang erbracht habe, in dem er auch Entgelte tatsächlich erhalten habe. Über das Ausmaß der erhaltenen Entgelte hinaus habe der Revisionswerber keinen Nachweis für durch ihn erbrachte Leistungen erbracht. Dem Revisionswerber seien daher die Umsatzsteuern gemäß Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 auf Grund der von ihm gelegten Rechnungen vorzuschreiben gewesen. Der Revisionswerber sei durch diese Vorgangsweise nicht beschwert.

50

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision.

51

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

52

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

53

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

54

Zur Zulässigkeit der Revision wird geltend gemacht, die Lösung des vorliegenden Falles hänge zunächst von der Frage ab, ob eine natürliche Person (der Revisionswerber) naher Angehöriger einer juristischen Person sein könne. Dies sei rechtlich nicht möglich, selbst wenn ein tatsächlicher naher Angehöriger Geschäftsführer dieser juristischen Person sei. Zu dieser Frage fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes oder das Bundesfinanzgericht weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Frage ab. Weiters weiche das Bundesfinanzgericht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach es grundsätzlich dem Unternehmer überlassen bleibe, welche Aufwendungen und in welcher Höhe er solche als wirtschaftlich notwendig ansehe. Dem Finanzamt sei es verwehrt, die Notwendigkeit und Angemessenheit von Betriebsausgaben zu überprüfen. In Außerachtlassung dieser Rechtsprechung maße sich das Bundesfinanzgericht an, die Sinnhaftigkeit der gelegten Erfolgshonorare und der darauf geleisteten Zahlungen zu hinterfragen.

55

Mit diesem Vorbringen kann die Zulässigkeit der Revision nicht aufgezeigt werden.

56

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

57

Hat ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Hat ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er gemäß Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt.

58

Unternehmer, die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne der §§ 21 und 23 EStG 1988 nicht buchführungspflichtig sind, haben die Steuer gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung). Unternehmer, die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne der Paragraphen 21 und 23 EStG 1988 nicht buchführungspflichtig sind, haben die Steuer gemäß Paragraph 17, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1994 nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung).

59

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 UStG 1994) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung). In den Fällen u.a. des § 11 Abs. 12 UStG 1994 entsteht die Steuerschuld nach § 19 Abs. 4 UStG 1994 mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist. Gemäß Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer eins, Litera b, UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Paragraph 17, UStG 1994) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung). In den Fällen u.a. des Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994 entsteht die Steuerschuld nach Paragraph 19, Absatz 4, UStG 1994 mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

60

Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG (die - nunmehrige - unionsrechtliche Grundlage des § 11 Abs. 12 UStG 1994) erfasst nicht die Fälle, in denen die in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer korrekt ist. Wurde ein Teil der Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt, kommt Art. 203 der Richtlinie nur bezüglich des Teils der Mehrwertsteuer zur Anwendung, der den zutreffend in Rechnung gestellten Betrag übersteigt (vgl. EuGH 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer), C-378/21, Rn. 23). Artikel 203, der Richtlinie 2006/112/EG (die - nunmehrige - unionsrechtliche Grundlage des Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994) erfasst nicht die Fälle, in denen die in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer korrekt ist. Wurde ein Teil der Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt, kommt Artikel 203, der Richtlinie nur bezüglich des Teils der Mehrwertsteuer zur Anwendung, der den zutreffend in Rechnung gestellten Betrag übersteigt vergleiche , EuGH 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer), C-378/21, Rn. 23).

61

Das Bundesfinanzgericht ist davon ausgegangen, dass der Revisionswerber die in den Rechnungen verzeichneten Leistungen tatsächlich nicht erbracht habe bzw. nur in jenem Umfang erbracht habe, in dem er auch Entgelte tatsächlich erhalten habe.

62

Das Bundesfinanzgericht stützt diese Sachverhaltsannahmen auf eine umfangreiche Beweiswürdigung. Dass diese Beweiswürdigung und damit die darauf beruhenden Sachverhaltsannahmen mit der Zulässigkeit der Revision begründenden Mängeln belastet wären, kann die Revision nicht aufzeigen:

63

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135; 19.3.2024, Ra 2022/15/0089 mwN). Diese Kriterien habe ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. z.B. VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0096; 3.9.2024, Ra 2023/13/0162, je mwN). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären vergleiche , z.B. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135; 19.3.2024, Ra 2022/15/0089 mwN). Diese Kriterien habe ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung vergleiche , z.B. VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0096; 3.9.2024, Ra 2023/13/0162, je mwN).

64

Diese Kriterien sind (im Rahmen der Beweiswürdigung) auch im Falle von gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zu berücksichtigen (vgl. z.B. neuerlich VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0096; 3.9.2024, Ra 2023/13/0162, mwN), weil auch in solchen Fällen typischerweise der Wegfall der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze zu besorgen ist (vgl. VwGH 19.3.2024, Ra 2022/15/0089, mwN) und damit steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Diese Kriterien sind (im Rahmen der Beweiswürdigung) auch im Falle von gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zu berücksichtigen vergleiche , z.B. neuerlich VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0096; 3.9.2024, Ra 2023/13/0162, mwN), weil auch in solchen Fällen typischerweise der Wegfall der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze zu besorgen ist vergleiche , VwGH 19.3.2024, Ra 2022/15/0089, mwN) und damit steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden könnten vergleiche , VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

65

Es entspricht auch der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. z.B. EuGH 22.11.2018, MEO - Servicos de Comunicacoes e Multimedia, C-295/17, Rn. 43; 8.5.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Gegenleistung in Aktien) C-241/23, Rn. 36). Ob ein steuerpflichtiger Umsatz vorliegt, ist gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts anhand einer umfassenden

Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen (vgl. EuGH 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mehrwertsteuer - Fiktiver Erwerb) C-114/22, Rn. 36). Es entspricht auch der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vergleiche, z.B. EuGH 22.11.2018, MEO - Servicos de Comunicacoes e Multimedia, C-295/17, Rn. 43; 8.5.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Gegenleistung in Aktien), C-241/23, Rn. 36). Ob ein steuerpflichtiger Umsatz vorliegt, ist gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts anhand einer umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen (vergleiche, EuGH 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mehrwertsteuer - Fiktiver Erwerb), C-114/22, Rn. 36).

66

Dem Bundesfinanzgericht ist - im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit der Revision - nicht entgegenzutreten, wenn es bei der umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte auch das Naheverhältnis zwischen dem Revisionswerber und den Rechnungsempfängerinnen berücksichtigt. Ein derartiges Naheverhältnis war hier schon deswegen gegeben, weil die alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin dieser Gesellschaften die Lebensgefährtin des Revisionswerbers ist und dem Revisionswerber das Recht eingeräumt war, die Geschäftsanteile an diesen Gesellschaften jederzeit durch Ausübung einer Option (gegen Leistung des Nominalbetrags der Stammeinlage) zu erwerben.

67

Wenn der Revisionswerber auf ein Urteil des Obersten Gerichtshofes (OGH 28.8.1997, 8 Ob 112/97x) verweist, wonach eine juristische Person nicht „naher Angehöriger“ sein könne, so bezieht sich dies auf § 32 KO (nunmehr IO). Darauf, ob diese Eigenschaft iSd § 32 KO vorläge, kommt es bei Beurteilung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität in Abgabenverfahren nicht an; es sei aber darauf verwiesen, dass im Rahmen des nunmehrigen § 32 Abs. 2 IO auch juristische Personen als nahe Angehörige in Betracht kommen können (vgl. Rebernig in Konecny, Insolvenzgesetze, 77. Lfg, § 32 IO Rz 18). Wenn der Revisionswerber auf ein Urteil des Obersten Gerichtshofes (OGH 28.8.1997, 8 Ob 112/97x) verweist, wonach eine juristische Person nicht „naher Angehöriger“ sein könne, so bezieht sich dies auf Paragraph 32, KO (nunmehr IO). Darauf, ob diese Eigenschaft iSd Paragraph 32, KO vorläge, kommt es bei Beurteilung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität in Abgabenverfahren nicht an; es sei aber darauf verwiesen, dass im Rahmen des nunmehrigen Paragraph 32, Absatz 2, IO auch juristische Personen als nahe Angehörige in Betracht kommen können (vergleiche, Rebernig in Konecny, Insolvenzgesetze, 77. Lfg, Paragraph 32, IO Rz 18).

68

Wenn geltend gemacht wird, dem Finanzamt sei es verwehrt, die Notwendigkeit und Angemessenheit von Betriebsausgaben (hier gemeint: der in Rechnung gestellten Entgelte) zu prüfen, ist aber zu bemerken, dass das Gericht nicht gehindert ist, unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände zu überprüfen, ob ein von den Parteien vereinbarter Wert tatsächlich die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegelt und nicht (wie hier vom Bundesfinanzgericht auch angenommen) das Ergebnis einer missbräuchlichen Vorgehensweise ist (vgl. neuerlich EuGH C-241/23, Rn. 36). Wenn geltend gemacht wird, dem Finanzamt sei es verwehrt, die Notwendigkeit und Angemessenheit von Betriebsausgaben (hier gemeint: der in Rechnung gestellten Entgelte) zu prüfen, ist aber zu bemerken, dass das Gericht nicht gehindert ist, unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände zu überprüfen, ob ein von den Parteien vereinbarter Wert tatsächlich die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegelt und nicht (wie hier vom Bundesfinanzgericht auch angenommen) das Ergebnis einer missbräuchlichen Vorgehensweise ist (vergleiche, neuerlich EuGH C-241/23, Rn. 36).

69

In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 11. Dezember 2024

Gerichtsentscheidung

EuGH 62017CJ0295 MEO - Servicos de Comunicacoes e Multimédia VORAB

EuGH 62021CJ0378 Finanzamt Österreich VORAB

EuGH 62022CJ0114 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie VORAB

EuGH 62023CJ0241 P. sp. z o.o. VORAB

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Richtlinie EURallg4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RA2024130067.L00

Im RIS seit

07.01.2025

Zuletzt aktualisiert am

28.02.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at