

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 in der Beschwerdesache X KG, Adr, über die Beschwerde vom 5.4.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 7.3.2016 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 und 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtene Bescheide werden im Sinne der Beschwerdevorentscheidungen vom 29.7.2016 abgeändert.

Gemäß § 101 Abs. 4 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

An die beschwerdeführende KG (Bf) ergingen für die Jahre **2012 und 2013**

Umsatzsteuerbescheide und Bescheide über die Feststellung von Einkünften jeweils vom 7.3.2016. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen hatte das Finanzamt folgende Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt:

	2012	2013
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00	0,00
Umsätze	471.900,00	492.800,00
Vorsteuer	0,00	0,00

In der **Beschwerde vom 5.4.2016** gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2012 und 2013 beantragte der steuerliche Vertreter die Festsetzung der Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte entsprechend der noch vorzulegenden Erklärungen. Aufgrund einer schweren und langfristigen Erkrankung des Komplementärs X hätten die Steuererklärungen bisher noch nicht erstellt werden können. Nach Kontaktaufnahme mit dem Kommanditisten würden die Erklärungen samt Beilagen so bald wie möglich nachgereicht werden.

In den Umsatzsteuerbescheiden seien die Vorsteuern wegen „Nichtvorlage der Belege nicht gewährt“ worden. Die Belege über hohe Vorsteuerpositionen können dem Finanzamt nunmehr vorgelegt werden. Bei den Einkünften der Bf seien tatsächlich hohe Verluste, und nicht Null Euro wie in den Bescheiden, anzusetzen.

In der Folge nahm das Finanzamt eine **Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte 2012 und 2013** (sowie auch des nicht beschwerdegegenständlichen Jahres 2011) vor. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung enthält - was die Jahre 2012 und 2013 betrifft - folgende Feststellungen:

Tz 1: Der Kommanditist A sei vom Komplementär X seit der Gründung der Gesellschaft am 1.1.2009 ermächtigt, die Gesellschaftsrechte des persönlich haftenden Gesellschafters auszuüben. Er sei auch berechtigt, sämtliche Geldgeschäfte durchzuführen. Statt dem erkrankten X habe A am Prüfungsverfahren teilgenommen. Der steuerliche Vertreter habe die Steuererklärungen 2012 und 2013 im Zuge des Prüfungsverfahrens beigebracht.

Die Bf sei im Einzelhandel tätig. Verkauft werden Bücher, Spiele für Erwachsene und Kinder (auch gebraucht), Kleidung für Mittelalterveranstaltungen u.ä.

Tz 2: Die Erlöse der Bf werden durch zwei getrennte Kassen erfasst. Auf Anfrage stelle die Bf neben elektronischen Kassenbons auch händische Paragons aus. Die Durchschriften der Paragons seien nicht aufbewahrt worden. Eine lückenlose Erlösüberprüfung sei somit nicht möglich.

Für den Ankauf gebrauchter Waren habe die Bf Kassa-Ausgangsbelege erstellt, welche nicht durchnummeriert seien. Überdies würde fallweise die Angabe der eingekauften Waren fehlen. Eine lückenlose Nachvollziehbarkeit der einzelnen Geschäftsfälle vom Einkauf bis zum Verkauf sei somit nicht gegeben.

Aufgrund dieser Buchführungsmängel seien die Umsätze gemäß § 184 Abs. 3 BAO zu schätzen.

Tz 3: Es werde für die Jahre 2011 – 2013 ein Sicherheitszuschlag von 4% auf die Umsätze laut Erklärung in Ansatz gebracht.

	2011	2012	2013
Umsatzerhöhung 20%	10.011,04	9.331,58	10.547,98
Umsatzerhöhung 10%	7.924,70	7.898,11	7.403,95
Umsatzerhöhung gesamt	17.935,74	17.229,69	17.951,92

Tz 5: Vorsteuer aus Rechnungen der Fa. H

Die Rechnungen für diverse Bautätigkeiten betreffen folgende Jahressummen:

2011	52.192,00 + USt 10.438,40
2012	75.198,00 + USt 15.039,60
2013	40.686,00 + USt 8.137,20

Die Rechnungen würden folgende Mängel aufweisen:

- Da die Rechnungen ähnliche Leistungen ausweisen, habe die Prüferin einen Kostenvoranschlag für die laufenden (Umbau)tätigkeiten verlangt, welchen die Bf nicht vorgelegt habe.
- Die Rechnungen weisen keinen Leistungszeitraum aus. Laut A sei der Leistungszeitraum analog zum Rechnungsdatum zu sehen.
- Die Rechnungen führen immer wieder ähnliche Tätigkeiten an.
- Der Rechnungsaussteller C. H sei in Österreich nicht steuerlich erfasst und scheine nicht im zentralen Melderegister auf.
- An der Rechnungsadresse befinde sich kein Betrieb. Es sei dort eine andere Person wohnhaft.
- Die auf den Rechnungen angeführte UID-Nummer sei der H KG zuzuordnen. An dieser KG sei C. H nicht beteiligt noch habe er dort eine Funktion inne. Die Rechnungen seien der H KG vorgelegt worden, diese habe die Rechnungen nicht ausgestellt. Sie sei im künstlerischen Bereich tätig. Die UID sei missbräuchlich verwendet worden.

Die ausgewiesenen Leistungen seien somit nicht vom gegenständlichen Einzelunternehmen durchgeführt worden. Die angeführten Vorsteuern 2011 – 2013 seien nicht anzuerkennen.

Tz 6: Vorsteuer aus einer Rechnung der Fa. D KG

Die Vorausrechnung für das Jahr 2014 in Höhe von 15.000 Euro plus 3.000 Euro USt habe die Bf nicht im Jahr 2013 bezahlt. Es stehe daher für 2013 kein Vorsteuerabzug zu.

Tz 7: Die Umsatzerhöhungen mittels Sicherheitszuschlages seien bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Tz 9: Zu den Rechnungen von C. H für Bauleistungen sei festgestellt worden, dass dieses Unternehmen nie existiert habe (siehe Tz 5). In Hinblick auf den Umfang der geleisteten Arbeiten sei ein besonderer Maßstab bezüglich der Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes anzulegen. Durch Abfrage der UID-Nummer und Besichtigung des Unternehmens hätte die Bf sofort feststellen können, dass das Unternehmen nicht existiert. Es sei belegt, dass die gegenständlichen Arbeiten nicht von dem auf den Rechnungen angeführten „Unternehmen“ erbracht werden konnten. Die Rechnungen seien als Schein- und Deckungsrechnungen zu bewerten. Die geltend gemachten Fremdleistungen seien daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Es seien jedoch tatsächlich Arbeiten in den Geschäftsräumlichkeiten - von Schwarzbeschäftigten – durchgeführt worden. Es seien daher 50% dieses Aufwandes anzuerkennen.

Im Sinne der Feststellungen der Außenprüfung ergingen am 29.7.2016 im Rahmen von **Beschwerdevorentscheidungen** neue **Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für 2012 und 2013** mit folgenden Besteuerungsgrundlagen:

	2012	2013
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-147.392,51	-67.493,30
Umsätze	449.127,40	466.749,93
innergemeinschaftl. Erwerbe	290.979,15	232.902,21
Vorsteuer ohne EUST, ohne igE	41.918,09	28.072,26

Im **Vorlageantrag vom 29.8.2016** beantragte der steuerliche Vertreter die Festsetzung der Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2012 und 2013 entsprechend den eingereichten Steuererklärungen.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass im Zuge der Außenprüfung die Umsatzerlöse im Schätzungswege ermittelt worden seien. Laut Aussage von E, Angestellter der Bf, werde jeder Umsatz lückenlos im Kassensystem gespeichert und sei somit rekonstruierbar. Das Ausstellen eines Paragons sei ein absoluter Ausnahmefall, welcher jedoch ebenfalls im Kassensystem gebucht werde. Die Einkünfte und Umsätze seien daher um die Zuschätzungen zu korrigieren. Bei der Außenprüfung hätten sich keine Hinweise für in der Buchhaltung nicht erfasste Umsätze ergeben.

Entsprechend der Auskünfte von E und des Vaters des persönlich haftenden Gesellschafters X, welcher im Auftrag seines Sohnes Auskunft erteilt habe, seien die den Rechnungen von C. H zugrundeliegenden Leistungen auch von C. H erbracht worden. Laut E seien sämtliche Rechnungen bar bezahlt worden. C. H sei bereits zuvor Kunde der Bf gewesen, etwaige Ausschlussgründe eines Vorsteuerabzuges seien für die Bf nicht erkennbar gewesen. Die damit verbundenen Aufwendungen und Vorsteuern seien daher anzuerkennen.

Des Weiteren enthält der Vorlageantrag Ausführungen betreffend das nicht beschwerdegegenständliche Jahr 2011.

Das am 6.12.2016 über die Bf eröffnete **Konkursverfahren** wurde mit Beschluss vom 29.6.2017 mangels Kostendeckung aufgehoben.

Das Finanzamt übermittelte an die Masseverwalterin mit **Schreiben vom 10.3.2017** eine Stellungnahme des Finanzamtes, in der im Wesentlichen die Feststellungen der Außenprüfung und das Vorbringen der Beschwerde wiederholt wurden. Ergänzend führte das Finanzamt aus, dass E lediglich im Jahr 2012 ca. zwei Wochen bei der Bf beschäftigt gewesen sei. Er sei aber während der Außenprüfung fast immer gemeinsam mit A

aufgetreten. Er habe nach eigener Auskunft und Auskunft von A auch die Buchhaltung der Bf erstellt.

Aus dem Argument der Bf, dass C. H bereits in den Vorjahren für die Bf tätig gewesen sei, schloss das Finanzamt, dass die Bf offenbar auch in den Vorjahren das Unternehmen C. H nicht überprüft habe. Die Vertreter der Bf hätten sonst feststellen können, dass an der angegebenen Adresse dieses Unternehmen nicht existiere und die UID Nummer einem anderen Unternehmen zuzuordnen sei.

Eine Äußerung zu diesem Schreiben erfolgte nicht.

In der **mündlichen Verhandlung vom 29.1.2020** gab X an, dass er in den Jahren 2012 und 2013 im Verkauf tätig und mit den Bestellungen befasst gewesen sei. Mit der Buchhaltung und den Umbaumaßnahmen in den Geschäftsräumlichkeiten habe er nichts zu tun gehabt. Zu A habe er keinen Kontakt mehr, dieser sei auch von der Justiz nicht mehr auffindbar. Zu E habe er ebenfalls keinen Kontakt mehr.

Über Befragen durch die Vorsitzende erklärte die Betriebsprüferin, dass bei der Betriebsbesichtigung Belege ausgedruckt werden sollten, aber das System sei abgestürzt und Belege konnten daher nicht ausgedruckt werden. Sie habe dann zur Auskunft bekommen, dass in solchen Fällen händische Paragons ausgestellt werden.

Der Vertreter des Finanzamtes ergänzte dazu, es sei unbestritten, dass die Durchschriften der Paragons nicht aufbewahrt wurden. Zu den strittigen H-Rechnungen merkte er an, dass die Bf z.B. von der Fa. H eine Bestätigung über die Existenz der UID-Nummer und einen Ausweis hätte verlangen können.

Über Befragen durch den Beisitzer gab X an, dass er Herrn H persönlich kennengelernt habe, er habe aber nichts Näheres mit ihm zu tun gehabt. Er habe auch die Rechnungen nicht gesehen. Ob Herr H allein oder mit Mitarbeitern gearbeitet hat, könne er nicht sagen. Insgesamt habe es im Geschäftslokal 11 Räume gegeben.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Die Bf war ab der Gründung im Jahr 2009 im Einzelhandel tätig.

Strittig sind für die Jahre 2012 und 2013 die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde aufgrund von Buchführungsmängeln (Sicherheitszuschlag von 4% der erklärten Erlöse) und die steuerliche Anerkennung der Eingangsrechnungen für Renovierungsarbeiten.

1. Zuschätzung

Fest steht, dass die Bf neben elektronischen Kassensbons auch händische Paragons ausgestellt und die Durchschriften der Paragons nicht aufbewahrt hat. Seitens der Bf wurde eingewendet, dass auf Anfrage der Kunden ausnahmsweise Paragons ausgestellt worden seien, wenn der Drucker nicht funktioniert habe. Jede Rechnung sei aber im Kassensystem gebucht worden und somit seien alle Einnahmen lückenlos erfasst worden (siehe auch E-Mail von E vom 11.2.2016).

Darüber hinaus waren die Kassa-Ausgangsbelege für den Ankauf gebrauchter Waren nicht durchnummeriert und fallweise fehlte die Angabe der angekauften Waren.

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Nach § 163 Abs. 2 BAO liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörige Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Zur Ordnungsmäßigkeit von Aufzeichnungen hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten (VwGH 31.7.2002, 98/13/0194):

„Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. Um von einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungsführung iSd § 163 BAO sprechen zu können, muss auch ein Belegwesen vorhanden sein, das einem sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet. Gerade eine Belegnummerierung ist auch deshalb geboten, um die Vollständigkeit der verbuchten Belege augenscheinlich zu dokumentieren.“

Die Durchschriften der seitens der Bf ausgestellten Paragons wurden unbestritten nicht aufbewahrt. Sie wären gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO aufzubewahren gewesen. Der Zweck der Aufbewahrung von Belegen ist, die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung zu ermöglichen (Ritz, BAO, § 132 Tz 2). Die Nichtaufbewahrung der Belege ist ein formeller Mangel, der geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, da die Überprüfbarkeit der Vollständigkeit der Erlöserfassung nicht mehr gewährleistet ist.

Dazu kommen die fehlende Durchnummerierung der Kassa-Ausgangsbelege für den Ankauf gebrauchter Waren und die fallweise mangelhafte Bezeichnung dieser Waren. Es kann damit nicht zuverlässig nachvollzogen werden, ob sämtliche Einkäufe im Rechenwerk erfasst wurden.

Eine Verkürzung des Wareneinsatzes führt regelmäßig insofern zu einer dementsprechenden Verkürzung des Umsatzes, als der nicht deklarierte Wareneinsatz auch außerhalb des Rechenwerks verkauft wird, und kann einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Es ist im vorliegenden Fall weder die vollständige Erfassung der Erlöse noch die vollständige Erfassung des Wareneinsatzes nachvollziehbar. Die Vermutung des § 163 Abs. 1 BAO kommt nicht zum Tragen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erscheinen die ausgewiesenen Betriebsergebnisse zu niedrig und ist nach der erwähnten Rechtsprechung eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde gegeben.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Aufgrund der von der Außenprüfung festgestellten Mängel ist das Risiko von Umsatzverkürzungen gegeben, das von der Bf nicht entkräftet werden konnte. Die Abgabenbehörde hat zu Recht einen Sicherheitszuschlag von 4% der in den Steuererklärungen angegebenen Erlöse angesetzt. Damit wird das Risiko von unvollständigen Aufzeichnungen ausgeglichen. Da gegen die Höhe des Sicherheitszuschlages seitens der Bf keine Einwendungen erhoben wurden, wird davon ausgegangen, dass diese Schätzung den Tatsachen nahe kommt.

Die erklärten Umsätze bzw Betriebseinnahmen waren daher wie in den Beschwerdevorentscheidungen um 17.229,69 Euro auf insgesamt 449.127,40 Euro (2012) und um 17.951,92 Euro auf insgesamt 466.749,93 Euro (2013) zu erhöhen.

2 . Bauleistungen

Zu diversen Bauleistungen in den Geschäftsräumlichkeiten liegen Rechnungen von C. H vor. Es handelt sich um 22 Rechnungen aus dem gesamten Jahr 2012 über insgesamt 75.198,00 Euro plus 15.039,60 Euro Umsatzsteuer und 11 Rechnungen aus dem Jahr 2013 (Zeitraum 13.1.2012 bis 5.7.2013) über insgesamt 40.686,00 Euro plus 8.137,20 Euro Umsatzsteuer. Bauleistungen wurden nach den Feststellungen der Außenprüfung tatsächlich erbracht, jedoch nicht von dem in den Rechnungen ausgewiesenen Unternehmer. Die Bauleistungen wurden stets durch Barzahlung

beglichen. Die Bf wendete ein, dass C. H bereits zuvor Geschäftspartner der Bf gewesen sei und etwaige Ausschlussgründe eines Vorsteuerabzuges für die Bf nicht erkennbar gewesen seien.

Die gegenständlichen Rechnungen enthalten folgende Angaben:

- Name, Adresse, UID-Nummer des leistenden Unternehmers
- Name, Adresse, UID-Nummer der Bf
- Ausstellungsdatum
- Rechnungsnummer
- Projektbezeichnung sowie Leistungsbeschreibung zB Maurerarbeiten zur Renovierung der Wände, Wanddekorationen, Elektrikerarbeiten, Entrümpelung, Fliesenausbesserung, Abdichtung von Fenstern
- Anzahl der Arbeitsstunden, Stundensatz, Betrag
- Materialkosten
- Nettogesamtbetrag, Umsatzsteuer, Bruttogesamtbetrag
- Zahlungsbestätigung für Barzahlung mit unleserlicher Unterschrift

Fest steht anhand von Abfragen bei den entsprechenden Datenbanken, dass der in den Rechnungen angegebene leistende Unternehmer C. H weder im zentralen Melderegister noch steuerlich in Österreich erfasst ist. An der angegebenen Firmenadresse befindet sich eine Wohnung, in der eine andere Person gemeldet ist. Auch die UID-Nummer ist falsch. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass C. H nicht existiert und Leistungen tatsächlich von (einer) unbekannten anderen Person(en) erbracht wurden. Ergänzende Unterlagen, wie zB. ein Kostenvoranschlag oder detaillierte Arbeitsaufzeichnungen, fehlen. Bei der gegebenen Sachlage ist davon auszugehen, dass der Leistende keine Umsatzsteuer abgeführt hat, also ein Fall von Mehrwertsteuerbetrug vorliegt.

a. Vorsteuerabzug:

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 müssen Rechnungen u.a. enthalten:

- den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
- den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei abschnittsweiser Abrechnung genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt.
- die UID-Nummer des Leistungserbringers für Leistungen im Inland, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 1 idF AbgabensicherungsG 2007 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste,

dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug.

- Name und Anschrift, UID-Nummer des leistenden Unternehmers:

Fest steht, dass Name, Anschrift und UID-Nummer des leistenden Unternehmers in den gegenständlichen Rechnungen falsch sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss der Rechnung eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geleistet hat (VwGH 26.11.2014, 2010/13/0185). Es genügt nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat (VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174). Weist die Rechnung als leistenden Unternehmer ein Rechtssubjekt auf, von dem die verrechnete Leistung nicht erbracht wurde, kommt der Vorsteuerabzug nicht in Betracht (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017).

- Leistungszeitpunkt bzw –zeitraum:

Die Rechnungen enthalten ein Ausstellungsdatum und die Anzahl der Arbeitsstunden, aber keine Angaben zum Leistungszeitraum.

Fehlt der Leistungszeitpunkt bzw –zeitraum ist der Vorsteuerabzug zu versagen (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0072). Soweit es sich um Leistungen handelt, die auch ohne Angabe des Leistungszeitpunktes bzw –zeitraumes leicht identifizierbar sind und bei denen der Leistungszeitpunkt bzw –zeitraum unschwer auf andere Weise ermittelt werden kann, erscheint die Sanktion der Versagung des Vorsteuerabzuges unsachlich und unionsrechtswidrig. Anders, wenn die Angabe des Zeitpunktes oder Zeitraumes der Leistung gerade dazu dient, die konkrete Leistung von anderen, gleichartigen abzugrenzen (*Ruppe/Achatz*, UStG, § 11 Tz 77).

Im vorliegenden Fall enthalten viele Rechnungen ähnliche Leistungsbeschreibungen etwa iZm „Wanddekorationen“. Es wäre daher die Angabe des Leistungszeitraumes zur Konkretisierung der Leistung von besonderer Bedeutung gewesen. Der Leistungszeitraum kann mangels ergänzender Unterlagen auch nicht auf andere Weise ermittelt werden.

- Vertrauensschutz:

Der steuerliche Vertreter der Bf wendete ein, dass etwaige Ausschlussgründe für den Vorsteuerabzug nicht erkennbar gewesen seien.

Richtig ist, dass bei Gutgläubigkeit des Rechnungsempfängers der Vorsteuerabzug trotz Rechnungsmängel zu gewähren sein kann. In Hinblick auf die falschen Rechnungsangaben ist aber folgendes festzuhalten:

Die Ergänzung des § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 durch das AbgabensicherungsG 2007 über den Entfall des Vorsteuerabzuges bei fehlender Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers hatte im Hinblick auf die Judikatur des EuGH klarstellenden Charakter (ErläutRV, 270 BlgNR 23. GP, 13). Auch unionsrechtlich steht der Vorsteuerabzug dem Unternehmer nur

zu, wenn er alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen sind (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 92/1).

Die Sorgfaltspflicht des ordentlichen Kaufmanns umfasst die Pflicht, sich eine Kenntnis von der Existenz, Seriosität und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Lieferanten zu verschaffen. Liegen keine ungewöhnlichen Umstände vor, genügen einfach durchführbare, den Wirtschaftsverkehr nicht beeinträchtigende branchenübliche Kontrollen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 98/1).

Bei Beginn einer Geschäftsbeziehung besteht bereits per se eine erhöhte Sorgfaltspflicht (vgl. *Laudacher*, UFSjournal 2013, 200 ff zu den sich aus der Judikatur von EuGH, VwGH und UFS ergebenden Anforderungen an die Sorgfaltspflichten des Unternehmers). Fehlende Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns kann angenommen werden, wenn die gesamte Geschäftsabwicklung ungewöhnlich ist, wie etwa Nichtüberprüfung von Firmenangaben anlässlich der Geschäftsanbahnung iVm einer Auftragserteilung ohne vorherige Anbotserstellung in einem Caféhaus ohne Bekanntgabe von Kontaktdaten und in der Folge Übergabe von Bargelddbeträgen an Unbekannte (vgl. BFG 6. 12. 2016, RV/2101548/2015).

Ob der StPfl vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat (vgl. VwGH 26. 3. 2014, 2009/13/0172).

Zu prüfen ist vor dem Hintergrund der dargelegten einheitlichen Rechtsauffassung, ob die Bf als Leistungsempfängerin die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes beachtet hat.

Im vorliegenden Fall ist ungewöhnlich, dass die Bf außer den Rechnungen keinerlei ergänzende Unterlagen zu den über mehrere Jahre durchgeführten Renovierungsarbeiten in den Geschäftsräumlichkeiten vorlegen konnte und dass jeweils Barzahlungen erfolgten. Darüber hinaus entspricht es auch nicht der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, vor der Aufnahme der Geschäftsbeziehung keine wie immer geartete Überprüfung des leistenden Unternehmers vorzunehmen. Zumindest einfache Nachforschungen wären insbesondere in Hinblick auf die geschilderte Geschäftsabwicklung erforderlich und zumutbar gewesen. Die Vertreter der Bf hätten sich etwa einen Ausweis des angeblichen C. H zeigen lassen können und von ihm eine Bestätigung über die UID-Nummer verlangen können.

Aus dem Einwand der Bf, dass C. H bereits zuvor für die Bf tätig geworden sei, ist für die Bf nichts zu gewinnen, da Hinweise für eine Überprüfung in Vorjahren ebenso fehlen.

Schließt der Unternehmer bei Vorliegen untypischer Verhältnisse das Geschäft ohne weitere Nachforschungen ab und zeigen die weitergehenden Ermittlungen der Finanzverwaltung, dass ein Fall von Steuerbetrug vorliegt, ist ein Gutglaubensschutz regelmäßig ausgeschlossen (vgl. *Laudacher*, SWK 2009, 671).

Fest steht, dass einzelne Rechnungsangaben unzutreffend sind (Leistungserbringer, Adresse, UID Nummer) bzw fehlen (Leistungszeitraum). Die Bf konnte keinen Nachweis erbringen, dass zumutbare Überprüfungsmaßnahmen getroffen wurden. Die Unrichtigkeit der Rechnungsangaben wäre Seitens der Bf durch einfache Kontrollen leicht feststellbar gewesen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es zweifelhaft sein mag, ob allein wegen der fehlenden Angabe der Leistungszeiträume der Vorsteuerabzug zu versagen ist. Der Bf kann aber aus den angeführten objektiven Umständen keine Gutgläubigkeit bezüglich der Richtigkeit der Rechnungsangaben zu Gute kommen. Der Vorsteuerabzug aus den C. H-Rechnungen ist daher iSd § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht zu gewähren, da die Vertreter der Bf hätten wissen müssen, dass die betreffenden Umsätze in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen sind.

b. Abzug von betrieblichen Aufwendungen:

Unbestritten steht fest, dass in den Betriebsräumlichkeiten an die Bf Bauleistungen erbracht wurden. Die verlässliche Feststellung der Höhe der betrieblich veranlassten Aufwendungen ist aber insofern nicht möglich, als jeweils Barzahlungen erfolgten und der Geldfluss damit nicht nachweisbar ist. Außer den Rechnungen mit einer (unleserlichen) Barzahlungsquittung liegen keine Unterlagen wie Kostenvoranschläge, Stundenaufzeichnungen etc vor. Wer die Arbeiten in welchem Umfang tatsächlich durchgeführt hat und wer die Barzahlungen entgegengenommen hat, ist unbekannt.

Seitens der Bf wurden die Aufwendungen in der Bilanz aktiviert und AfA von 10.142,97 Euro (2012) und 25.216,94 Euro (2013) geltend gemacht. Im Zuge der Außenprüfung wurden aufgrund der Feststellungen zu "C. H" mangels anderer Anhaltspunkte im Schätzungsweg lediglich 50% dieser Beträge, also 5.071,49 Euro (2012) und 12.608,47 Euro (2013), als AfA anerkannt.

Da die Angaben in den betreffenden Rechnungen, nämlich Name, Anschrift und UID-Nummer des leistenden Unternehmers nachgewiesenermaßen unzutreffend sind, ist auch die Richtigkeit der verbuchten Aufwendungen für Bauleistungen der Höhe nach in Zweifel zu ziehen. Eine Schätzungsberechtigung gemäß § 184 Abs. 1 BAO ist daher gegeben. Die Schätzung im Ausmaß der Hälfte der geltend gemachten Aufwendungen (AfA) wurde der Höhe nach nicht bekämpft und scheint bei der gegebenen Sachlage angemessen.

Die Abgabenbehörde hat daher zu Recht eine Kürzung der Aufwendungen vorgenommen.

3. Vorsteuerabzug Rechnung D KG 2013

Das Finanzamt beurteilte die Vorsteuer aus einer Vorausrechnung der D KG vom 30.12.2013 für das Jahr 2014 in Höhe von 15.000 Euro netto als nicht im Jahr 2013 abzugsfähig, da die Rechnung im Jahr 2013 unbestritten noch nicht bezahlt war.

Von der errechneten Steuer sind nach § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

Der Vorsteuerabzug ist erst möglich, wenn alle in § 12 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Voraussetzungen vorliegen, u.a. wenn Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt worden sind. Aus Vorausrechnungen, die nicht zu Anzahlungen führen, kann eine Vorsteuer mangels Ausführung der Leistung nicht abgezogen werden (*Ruppe/Achatz*, UStG ⁵, § 12 Tz 61).

Der Vorsteuerabzug von 3.000 Euro aus der gegenständlichen Rechnung der D KG ist daher im Jahr 2013 nicht zulässig, zumal die Bf zu diesem Punkt kein Vorbringen erstattet hat.

4. Aus den vorstehenden Erwägungen zu Pkt. 1 bis 3 konnte den Einwendungen des Vorlageantrages nicht gefolgt werden und war der Beschwerde, die sich gegen die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in den Erstbescheiden richtete, im Sinne der Beschwerdeverentscheidungen teilweise stattzugeben. Die Aufteilung der Einkünfte hat wie in den Beschwerdeverentscheidungen zu erfolgen.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, sondern im Wesentlichen Fragen des Sachverhalts zu beurteilen waren.

Wien, am 5. Februar 2020