

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch StB über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 22. August 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 23. Juli 2013 betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03/2013, 04/2013 und 05/2013 (nunmehr Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 12. Juni 2017) zu Recht erkannt:

I. Der Berufung (nunmehr Beschwerde) wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2013 bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Die Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt Bf) war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Eigentümerin einer Liegenschaft in Bf_Ort, auf der sich ein Hotel und ein Restaurant befinden.

Nach Durchführung einer Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Gesellschaft erließ die belangte Behörde am 23. Juli 2013 drei Bescheide, mit denen sie die Umsatzsteuer für die Zeiträume 03/2013, 04/2013 und 05/2013 festsetzte. Dabei blieben Vorsteuern

unberücksichtigt, die die Bf in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen zuvor in Ansatz gebracht hatte (Kürzung 03/2013: 10.400 Euro; 04/2014: 7.460 Euro; 05/2013: 6.880 Euro).

Im Bericht vom 23. Juli 2013 über das Ergebnis der Außenprüfung wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, dass die Umsatzsteuergutschriften in den Monaten März bis Mai 2013 durch die Errichtung von sieben neuen Fremdenzimmern entstanden seien. Diese Zimmer seien im Juni 2013 fertiggestellt worden.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssten Rechnungen ua den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers sowie die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten. Andernfalls sei im Sinne des § 12 Abs. 1 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

Diesbezüglich stellte die Außenprüfung unter Textziffer (Tz) 2 fest, dass die Teilrechnungen der Firma A-GmbH und der Firma C-GmbH lediglich Pauschalbeträge enthalten würden. Weiters sei die UID-Nummer der C-GmbH mit 17. Mai 2013 begrenzt worden und die Firma an der angegebenen Adresse nicht auffindbar gewesen. Die Firma B-GmbH existiere ebenfalls nicht an der angegebenen Adresse.

Es genüge nicht, die Richtigkeit einer Adressenangabe anhand eines Firmenbuchauszuges oder mittels Bestätigung der steuerlichen Erfassung des leistenden Unternehmers zu überprüfen. Eine im Firmenbuch eingetragene Anschrift einer Gesellschaft müsse keineswegs zwingend die laut § 11 Abs. 1 UStG 1994 erforderliche Adresse sein. Das Gleiche gelte für die UID-Nummer. Eine UID-Nummer, die antragsgemäß vergeben wird, entbinde den Geschäftspartner nicht von seiner Verpflichtung, das Vorliegen der vom UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmale mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu überprüfen, wobei eine Prüfung, ob die auf der Rechnung angeführte Anschrift des leistenden Unternehmers mit jener übereinstimmt, unter welcher er seine Firma im Firmenbuch eintragen ließ, nicht ausreichend sei. Es gebe keinen sich für steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauensschutz für eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse, die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche. Eine im Firmenbuch aufscheinende Adresse sei als Rechnungsadresse dann maßgeblich, wenn und solange das liefernde oder leistende Unternehmen dort tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausübt.

Ungewöhnlich sei auch, dass alle Rechnungen, auch jene mit Rechnungssummen von beispielsweise 24.000 Euro, 21.360 Euro etc, ausschließlich durch Barzahlung beglichen worden seien. Die Rechnungen würden auch keine Angaben zu den geleisteten Stunden bzw Stundensätze und Materialkosten enthalten, sondern lediglich Pauschalbeträge ausweisen.

Im Ergebnis wurden vom Finanzamt iZm den Umbaumaßnahmen mit den erwähnten Bescheiden vom 23. Juli 2013 für die Monate März bis Mai 2013 Vorsteuerbeträge aus den

Rechnungen der Firma A-GmbH iHv 11.560 Euro, der Firma C-GmbH iHv 11.720 Euro sowie der Firma B-GmbH iHv 1.460 Euro nicht anerkannt.

Dagegen erhob die Bf mit Eingabe vom 22. August 2013 samt Ergänzung vom 27. August 2013 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde). Zur Begründung wurde ausgeführt, dass nach den Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes vom 31. Jänner 2013, C-643/11, *LVK – 56 EOOD*, und vom 28. Februar 2013, C-563/11, *Forwards V*, der Vorsteuerabzug auch möglich sei, wenn der empfangende Unternehmer nichts von einem Steuerbetrug wissen konnte. Es seien nachweislich die UID-Nummern der Firmen überprüft worden; diese seien zu diesem Zeitpunkt vorhanden und korrekt gewesen. Weiters übermittelte die Bf eine korrigierte Rechnung der B-GmbH sowie betreffend die A-GmbH ein Anbot mit detaillierter Aufstellung der Arbeiten vom Jänner 2013 samt Akonto- bzw Endabrechnung und hinsichtlich der C-GmbH einen Kostenvoranschlag vom Dezember 2012 samt Teil- bzw Endrechnung.

Das Finanzamt erledigte die Berufung (nunmehr Beschwerde) mit den teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidungen vom 17. Dezember 2013. Während der Vorsteuerabzug hinsichtlich der Rechnungen der A-GmbH ohne nähere Begründung gewährt wurde, führte die belangte Behörde zur Rechnung der B-GmbH aus, dass sowohl die ursprüngliche als auch die korrigierte Rechnung keine UID-Nummer des leistenden Unternehmens enthalten hätten. Die Vorsteuer wäre daher schon aus formalen Gründen zu streichen gewesen.

Betreffend die C-GmbH wurde in der Bescheidbegründung festgehalten, eine abgabenrechtliche Prüfung dieser Firma habe ergeben, dass ab dem Jahr 2012 an der angegebenen Firmenadresse keine geeigneten Büroräumlichkeiten, Telefon- oder Faxanschlüsse vorhanden gewesen seien und auch keine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden sei. Es habe kein Kontakt zu den Machthabern der Firma aufgenommen werden können. Die C-GmbH hätte keine Arbeitnehmer gehabt, mit denen diese Leistungen ausgeführt werden hätten können. Es hätten auch keine Subunternehmer ermittelt werden können, da keine Unterlagen vorgelegt worden seien. Der Rechnungsaussteller hätte die in Rechnung gestellte Bauleistung nicht ausführen können. Daher würden diese Rechnungen mangels Nennung des Leistenden und der genauen Leistungsbeschreibung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Mit der als Bescheidbeschwerde (richtig Vorlageantrag) bezeichneten fristgerechten Eingabe vom 17. Jänner 2014 brachte die Bf hinsichtlich der Nichtanerkennung der Vorsteuern aus den Rechnungen der Firma C-GmbH wie folgt ergänzend vor.

Nach Ansicht der Bf ergebe sich aus dem UStG 1994 keine Verpflichtung, dass sich der Unternehmer davon zu überzeugen hätte, dass der Rechnungsaussteller an der angegebenen Firmenadresse tatsächlich „sitze“, wenn alle anderen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994

erfüllt seien und der Unternehmer keinen Anlass zur Vermutung habe, dass diese Firma an einer anderen Adresse als dem an der Rechnung angeführten Firmensitz tätig sei.

Die Firma C-GmbH sei vom Firmenchef der A-GmbH vermittelt worden und direkt in die Lokalität der beschwerdeführenden Gesellschaft zur Auftragsbesprechung und -vergabe gekommen. Die Ansprechperson des Herrn Gf_Bf von der Geschäftsleitung der Bf bei der C-GmbH sei Herr C1 gewesen. Herr Gf_Bf sei niemals zum Firmensitz der Firma C-GmbH gefahren, da für ihn dazu keine Veranlassung bestanden habe.

Die Leistung sei zweifelsfrei erbracht worden, ob mit eigenen Mitarbeitern oder Mitarbeitern eines Subunternehmens entziehe sich der Kenntnis der Bf. Auf jeden Fall seien jede Menge Arbeiter auf der Baustelle gewesen. Es könne nicht Aufgabe eines Hotelbetreibers sein, den Firmensitz einer Baufirma, die er über Vermittlung einer anderen Firma (deren Rechnungen seitens der Finanzverwaltung hinsichtlich der Vorsteuern anerkannt wurden) zu überprüfen, wenn die Baufirma mit dieser Adresse im Firmenbuch eingetragen sei, die UID-Nummer auf diese Adresse ausgestellt und gültig sei sowie Firmenautos mit korrespondierenden Logos vorfahren und die Arbeiten ausgeführt würden.

Die Geschäftsleitung der Bf habe sich bei Herrn C1 immer wieder erkundigt, ob alle auf der Baustelle befindlichen Arbeiter ordnungsgemäß angemeldet seien, damit die Bf im Falle einer Baustellenkontrolle als Bauherr keine Probleme bekäme, was von Herrn C1 immer bejaht worden sei. Für die Geschäftsleitung der Bf habe daher keine Veranlassung bestanden, die Firma abgesehen von einer Firmenbuch- und UID-Abfrage näher zu überprüfen.

Am 4. März 2014 legte die belangte Behörde die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und brachte im Vorlagebericht zur Nichtanerkennung der Vorsteuern aus den Rechnungen der C-GmbH ergänzend vor, dass Rechnungen gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten müssen. Diese Angabe diene nicht nur zur Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten habe, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer. Es müsse eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet habe. Rechnungen, die zwar einen richtigen Namen, aber nicht die richtige Adresse des leistenden Unternehmers enthalten, reichten zum Vorsteuerabzug nicht aus (vgl. VwGH 26.09.2000, 99/13/0020). Im gegenständlichen Fall habe weder an der angegebenen Adresse diese Geschäftstätigkeit ausgeübt werden können noch scheine ein Herr C1 als Vertretungsbefugter auf.

In weiterer Folge übermittelte die Bf am 8. September 2014 dem Finanzamt die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2013. In dieser Erklärung wurden die Feststellungen der Außenprüfung bzw. die gekürzten Vorsteuerbeträge laut den Berufungsvorentscheidungen vom 17. Dezember 2013 nicht berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 12. Juni 2017 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 fest und kürzte die in der Erklärung enthaltenen Vorsteuern um 13.180 Euro, dh um jene Beträge, die die Rechnungen der Firmen C-GmbH und B-GmbH betrafen.

Gegen diesen Bescheid legte die Bf mit Eingabe vom 10. Juli 2017 ebenfalls Beschwerde ein, beantragte die erklärungskonforme Veranlagung und verwies zur Begründung auf die Ausführungen im Vorlageantrag betreffend die unterjährigen Umsatzsteuerfestsetzungen.

Schließlich übermittelte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 17. Juli 2017 unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.12.2015, 2012/13/0007, zur Frage der Nichtgreifbarkeit der C-GmbH den Prüfungsbericht des dortigen zuständigen Finanzamtes vom 14. November 2013.

In diesem Bericht hielt das Prüforgang ua fest, dass bei der C-GmbH ca ab Beginn des Jahres 2012 am Firmensitz keine operative Tätigkeit mehr festgestellt werden hätte können. Während der gesamten Prüfung hätte kein Kontakt zur C-GmbH aufgenommen werden können. Weiters wurden im Bericht neben anderen Ausgangsrechnungen der C-GmbH auch die streitgegenständlichen Rechnungen an die Bf als Scheinrechnungen qualifiziert.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Im vorliegenden Fall ist der Vorsteuerabzug iZm dem Bauvorhaben der beschwerdeführenden Gesellschaft im Jahr 2013 (Zubau mit Errichtung neuer Fremdenzimmer) aus der Rechnungen der Firma B-GmbH und der Firma C-GmbH strittig.

Die B-GmbH wurde am 28. April 2009 ursprünglich als B0_GmbH im Firmenbuch eingetragen. Die Geschäftsanschrift befand sich im streitgegenständlichen Zeitraum in Adr_B-alt, ab 31. Juli 2013 in Adr_B-neu. Am 13. November 2013 wurde die Gesellschaft gemäß § 40 Firmenbuchgesetz (FBG) infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht. Mit Bescheid vom 23. Juni 2009 wurde dem Unternehmen eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) erteilt. Mit Bescheid vom 29. August 2013 wurde diese UID-Nummer begrenzt.

Mit der an die Bf adressierten Faktura vom 12. April 2013 stellte die B-GmbH bezüglich des Bauvorhabens für Arbeiten und Material (Estrich verlegen, Styroporbeton, Öl-Mittel) 7.300 Euro netto zuzüglich 1.460 Euro Umsatzsteuer (USt), gesamt somit 8.760 Euro, in Rechnung. Die Rechnung wies als Anschrift des leistenden Unternehmens die Adresse Adr_B-alt, aus und wurde von der Bf am 12. April 2013 bar bezahlt. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens

wurde eine korrigierte Rechnung mit der neuen Anschrift der B-GmbH in Adr_B-neu, vorgelegt. Auf beiden Rechnungsexemplaren fehlt die UID-Nummer des leistenden Unternehmens.

Die C-GmbH wurde am 27. März 2007 ursprünglich als CO-GmbH im Firmenbuch eingetragen. Nach der Umfirmierung befand sich die Geschäftsanschrift seit September 2010 in Adr_C. Am 22. Oktober 2013 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom 5. Februar 2014 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Gesellschaft in weiterer Folge am 14. Mai 2014 gemäß § 40 Firmenbuchgesetz (FBG) infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht. Für den streitgegenständlichen Zeitraum wurde dem Unternehmen mit Bescheid vom 27. Juli 2012 die neuerliche Gültigkeit der UID-Nummer bestätigt und mit Bescheid vom 16. Mai 2013 endgültig begrenzt.

Die C-GmbH legte für Baumeister- und Dachdeckerarbeiten im Zeitraum von 12. Februar 2013 bis 22. Mai 2013 an die Bf sechs Teilrechnungen sowie eine Schlussrechnung über insgesamt 58.600 Euro netto zuzüglich 11.720 Euro USt, gesamt somit 70.320 Euro. In diesen Rechnungen wurden Leistungen wie „Abtragen des best. Daches und A-Conto“, „Dachstuhl teilweise erneuern“, „Komplette Schalung, Konter und Dachlattung hergestellt“, „Unterspannfolie hergestellt und komplette Spenglerarbeiten“ etc beschrieben und diese Leistungen mit Pauschalbeträgen in unterschiedlicher Höhe abgerechnet. Die Rechnungen enthalten neben der Anschrift der C-GmbH in Adr_C, samt Telefon-, Faxnummer und Bankverbindung, die UID-Nummern beider Unternehmer sowie die Zahlungsbedingungen (7 Tage abzgl. 3% Skonto, 30 Tage netto). Die Bf bezahlte alle Rechnungen am jeweiligen Tag der Rechnungslegung ohne Skontoabzug in bar.

Im Beschwerdeverfahren wurde ein mit 5. Dezember 2012 datierter Kostenvoranschlag der C-GmbH mit Beschreibung der angebotenen Baumeister- und Dachdeckerarbeiten nachgereicht.

Von der C-GmbH wurden die oben erwähnten Umsätze weder in den betreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen bzw der Jahreserklärung steuerlich offengelegt noch wurden die ausgewiesenen und vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge iHv insgesamt 11.720 Euro an die Finanzverwaltung abgeführt. Weiters wurden im Leistungszeitraum, dh in den Monaten Februar bis Mai 2013, keine lohnabhängigen Abgaben gemeldet oder abgeführt.

Im streitgegenständlichen Zeitraum war die C-GmbH an ihrer Geschäftsadresse weder erreichbar noch entfaltete sie dort eine betriebliche Aktivität. Der Geschäftsführer und Alleingesellschafter der C-GmbH, Herrn C2, war in diesem Zeitraum an seiner privaten Meldeadresse ebenfalls nicht erreichbar. Eine operative Tätigkeit der Gesellschaft wurde auch dort nicht entfaltet.

Beweiswürdigung

Die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt der vorgelegten Akten, der maßgeblichen Firmenbuchauszüge sowie den elektronischen Steuerakt der C-GmbH.

Die Feststellungen betreffend den Firmensitz der C-GmbH ergeben sich aus den aktenkundigen Erhebungen durch Organe der Abgabenverwaltung.

Ermittlungen der Finanzpolizei und Außenprüfungen mehrerer Finanzämter, die nach dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum von März bis Mai 2013 durchgeführt wurden, ergaben weiters, dass die C-GmbH als Werkzeug zur Verwirklichung von Abgaben- und Sozialbetrug verwendet worden sein dürfte und dass es sich bei einer Vielzahl von (Ausgangs-)Rechnungen dieses Unternehmens um sogenannte Schein- oder Deckungsrechnungen handeln dürfte.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

1. Rechtsgrundlagen

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gelangen die nachfolgend angeführten Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 zur Anwendung.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist ein Unternehmer verpflichtet, Rechnungen auszustellen, wenn er Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person ausführt, soweit sie nicht Unternehmer ist.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 müssen diese Rechnungen die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;

c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;

d) 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 (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

e) das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;

f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;

g) das Ausstellungsdatum;

h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

i) soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

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. [...] 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. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Die letzten beiden Sätze dieser Bestimmung wurden mit dem Abgabensicherungsgesetz (AbgSiG) 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, angefügt. Nach den Materialien zum AbgSiG 2007 (vgl. ErläutRV 270 Blg 23. GP) kommt dieser Bestimmung nur klarstellender Charakter zu. Sie entspricht der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, wonach die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen haben, wenn der Steuerpflichtige entweder selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder er wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war.

§ 253 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

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

2. Rechtliche Beurteilung

In den bekämpften Bescheiden über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03/2013, 04/2013 und 05/2013 kürzte die belangte Behörde die geltend gemachten Vorsteuern aus den Rechnungen der A-GmbH um 11.560 Euro, der B-GmbH um 1.460 Euro und der C-GmbH um 11.720 Euro.

2.1. Rechnungen der A-GmbH

Das Finanzamt hat in den Berufungsvorentscheidungen (nunmehr Beschwerdeverentscheidungen) vom 17. Dezember 2013 den Vorsteuerabzug hinsichtlich der Rechnungen der A-GmbH iHv 11.560 Euro gewährt. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht war dieser Punkt somit nicht mehr strittig. Angesichts der im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen (Angebot der A-GmbH vom Jänner 2013 mit konkreter Beschreibung der geplanten Bauleistungen) bestehen keine Bedenken gegen die diesbezügliche Rechtsansicht der belangten Behörde.

2.2. Rechnung der B-GmbH

IZm der Rechnung der B-GmbH vom 12. April 2013 hat das Finanzamt den Vorsteuerabzug – nach Vorlage eines korrigierten Rechnungsexemplars durch die Bf – in der

Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung) vom 17. Dezember 2013 unter Verweis auf die fehlende UID-Nummer des leistenden Unternehmens nicht anerkannt. Diese Feststellung wurden von der Bf im Vorlageantrag nicht weiter bekämpft bzw dazu kein weiteres Vorbringen mehr erstattet. Die erfolgte Kürzung der Vorsteuer iHv 1.460 Euro war im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht daher ebenfalls nicht mehr strittig.

Dazu ist festzuhalten, dass gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 lit. i UStG 1994 Rechnungen, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte UID-Nummer enthalten müssen. Die Faktura vom 12. April 2013 ohne Anführung der UID-Nummer der Rechnungsausstellerin B-GmbH berechtigt daher nicht zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994. Eine weitergehende Prüfung dieses Beschwerdepunktes zur Frage der Angabe der richtigen Geschäftsanschrift konnte daher auch aus diesem Grund unterbleiben.

2.3. Rechnungen der C-GmbH

Es ist unstrittig, dass die C-GmbH im streitgegenständlichen Zeitraum ihre Geschäftstätigkeit nicht an der in den Rechnungen angegebenen (Firmenbuch-)Adresse in Adr_C, ausgeübt hat und dass die Gesellschaft an dieser Anschrift auch nicht erreichbar war. Unstrittig ist weiters, dass die im Kostenvoranschlag vom 5. Dezember 2012 beschriebenen Leistungen tatsächlich ausgeführt worden sind.

Nach der älteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt es an der richtigen Anschrift des leistenden Unternehmers iSd § 11 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994, wenn eine Leistung zwar ausgeführt worden ist, in der Rechnung aber als leistender Unternehmer eine Firma aufscheint, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert. Es liegt daher nach dieser Judikatur bei Angabe einer falschen Adresse keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt (VwGH 14.01.1991, 90/15/0042; 24.04.1996, 94/13/0133; 26.09.2000, 99/13/0020; 29.11.2000, 95/13/0029; 30.05.2001, 95/13/0226; 24.06.2004, 2001/15/0174). Die Adresse kann auch dann unrichtig sein, wenn sie mit der im Firmenbuch eingetragenen übereinstimmt (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0006; 24.02.2011, 2007/15/0004).

Im Urteil vom 15. November 2017, C-374/16, *Geissel*, und C-375/16, *Butin*, hat der Europäische Gerichtshof aber zu Recht erkannt, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht davon abhängig ist, dass in der Rechnung die Anschrift angegeben ist, unter der der Rechnungsaussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Auch nach der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Unzulässigkeit des Vorsteuerabzugs nicht damit begründet werden, dass die Rechnungen nicht die richtige Anschrift iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 enthielten, weil die vom Finanzamt inkriminierte

Gesellschaft an den in ihren Rechnungen ausgewiesenen Anschrift nicht auffindbar gewesen sei bzw dort keine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet hätte (vgl VwGH 25.04.2018, 2018/13/0001; 19.12.2018, Ra 2017/15/0003).

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF AbgSiG 2007 (bzw nunmehr § 12 Abs. 14 UStG 1994 idF StRefG 2015/2016) steht ein Recht auf Vorsteuerabzug allerdings dann nicht zu, wenn der Abnehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen steht (vgl EuGH 06.07.2006, C-439/04, *Kittel*, und VwGH 25.04.2018, Ra 2015/13/0025). In diesem Zusammenhang erachtet es der Verwaltungsgerichtshof (auch) im Falle einer unrichtigen Rechnungsanschrift als erforderlich, zu überprüfen, ob der Vorsteuerabzug aufgrund der Kenntnis eines Mehrwertsteuerbetruges zu versagen ist bzw ob die für die Gewährung des Vorsteuerabzugs erforderlichen materiellen Voraussetzungen im Streitfall erfüllt sind oder nicht (ob es sich etwa tatsächlich um bloße Schein- oder Deckungsrechnungen handelt; vgl dazu VwGH 25.04.2018, 2018/13/0001; 19.12.2018, Ra 2017/15/0003).

Im vorliegenden Fall ist demnach zu beurteilen, ob die Bf von einem Umsatzsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen und somit ihr Recht auf den Vorsteuerabzug entfiel. Dabei handelt es sich um eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen ist (VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0012). Zu prüfen ist, ob die Bf die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat. Liegen Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder für eine Steuerhinterziehung vor, kann nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes eine steuerpflichtige Person dazu verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem sie Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen (EuGH 22.10.2015, C-277/14, *PPUH Stehcemp*). 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 ist (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar5, § 12 Tz 95).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die C-GmbH die für die ausgeführten Leistungen geschuldete Umsatzsteuer weder erklärt noch entrichtet hat. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes können solche Umstände, dh die Nichtabgabe von Erklärungen und die Nichtentrichtung von Umsatzsteuer, das Vorliegen des einfachsten Falles der Steuerhinterziehung belegen (EuGH 28.7.2016, C-332/15, *Giuseppe Astone*). Das gilt auch dann, wenn keine Abgabenhinterziehung iSd Finanzstrafrechts vorliegt (vgl *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar5, § 12 Tz 100). Im gegenständlichen Fall kann daher dahingestellt bleiben, ob es sich bei den Rechnungen der C-GmbH an die Bf – wie die Finanzverwaltung in einer späteren Außenprüfung festgestellt hat – tatsächlich um sogenannte Scheinrechnungen handelte.

Wie oben bereits ausgeführt, ist hinsichtlich des Vorsteuerabzuges zu prüfen, ob die Geschäftsführung der Bf von der Abgabenhinterziehung wissen musste. Unter „wissen müssen“ ist der Kenntnisstand eines durchschnittlichen Kaufmannes zu verstehen. Maßgeblich sind nicht die persönlichen Fähigkeiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern abzustellen ist auf einen objektiven Maßstab, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann. Es kommt darauf an, ob die zuständigen Organwalter der Bf im konkreten Fall mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt haben und den Mehrwertsteuerbetrug trotzdem nicht erkennen konnten.

Wie in der Beschwerde ausgeführt wurde, verfügte die Geschäftsleitung der Bf über keine einschlägige Erfahrung im Baugewerbe. Die sogenannte Schwarzarbeit am Bau ist aber immer wieder Gegenstand von Medienberichten und einer breiten Öffentlichkeit allgemein bekannt. Es kann daher vorausgesetzt werden, dass insbesondere Unternehmer Kenntnis davon haben, dass das Bau- und Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehören. Aufgrund dieser Gefährdungslage hätte die Bf einen überdurchschnittlichen Sorgfaltsmaßstab anlegen müssen.

Zur Einhaltung der gebotenen Sorgfalt ist festzuhalten, dass die Bf die Existenz der C-GmbH im Firmenbuch sowie die ursprüngliche Gültigkeit der UID-Nummer der Gesellschaft im sogenannten Stufe 2 Verfahren (qualifiziertes Bestätigungsverfahren) überprüft hat. Dem Arbeitsbogen der Außenprüfung ist zusätzlich zu entnehmen, dass die Firma als Inhaberin des Baumeistergewerbes im Gewerberegister eingetragen war.

Das Vorliegen der formellen Rechnungsmängel (keine richtige Anschrift iSd § 11 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994) hat aber den sicheren Nachweis verhindert, dass im vorliegenden Fall auch die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. Die Bf konnte sich daher im Hinblick auf die bekannte Betrugsanfälligkeit im Bau- und Baunebengewerbe nicht allein auf die Firmenbucheintragungen, die vergebene UID-Nummer oder die Gewerbeberechtigung stützen. Sie hätte sich bei dem ihr nicht näher bekannten, sondern lediglich weiterempfohlenen Unternehmen zu überzeugen gehabt, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

Diesbezüglich lagen mehrere Anhaltspunkte vor, nach denen es für die Bf erkennbar gewesen wäre, dass bezüglich der Rechnungen der C-GmbH ein Umsatzsteuerbetrug vorlag.

So erscheint es ungewöhnlich, dass die erste Kontaktaufnahme mit dem Unternehmen sowie die Auftragsbesprechung und -vergabe vor Ort, dh auf der Baustelle der beschwerdeführenden Gesellschaft, erfolgt sind. Weiters dass nicht überprüft wurde, ob die im Vorlageantrag genannte Ansprechperson bei der C-GmbH, Herr C1, überhaupt berechtigt war im Namen dieses Unternehmens aufzutreten. Auch besuchte die Geschäftsführung der Bf weder jemals die Räumlichkeiten der C-GmbH noch gab es einen Kontakt zum

Geschäftsführer, Herrn C2. Schließlich ist auf das persönliche Überbringen der Rechnungen und die Barzahlung der (Teil-)Rechnungsbeträge iHv zwischen 6.000 und 15.600 Euro zu verweisen.

Das Vorstelligwerden und Anbieten der Leistungen vor Ort von einem bis zu diesem Zeitpunkt nicht näher bekannten Unternehmen sowie der ausschließliche Kontakt mit einer dem Unternehmen nicht zweifelsfrei zuordenbaren Person, lassen eine Sorglosigkeit der Bf erkennen, sich auf eine derartige Geschäftsbeziehung einzulassen. Bei Anwendung der im vorliegenden Fall gebotenen erhöhten Sorgfalt hätten der Bf zumindest Zweifel an der Seriosität der Auftragnehmerin kommen müssen und hätten diese Bedenken Anlass für weitere Überprüfungen sein müssen. Es wäre naheliegend gewesen, zumindest die Berechtigung des auftretenden Herrn C1 zu prüfen und mit der Auftragnehmerin zur Prüfung deren faktischer Existenz direkt in Kontakt zu treten.

Als sorgfaltswidrig ist es auch zu bezeichnen, dass trotz der in den Fakturen angegebenen Bankverbindung Barzahlung vereinbart war. Angesichts der Höhe des (Gesamt-)Rechnungsbetrages von 70.320 Euro und der Betrugsanfälligkeit der Branche hätte eine Überweisung der Rechnungssumme der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns entsprochen.

Nach dem Gesamtbild des Sachverhaltes war somit nicht von einer Gutgläubigkeit der Bf auszugehen und der Vorsteuerabzug zu versagen.

2.4. Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013

Ein Umsatzsteuerjahresbescheid, der im Zuge der Veranlagung erlassen wurde (§ 21 Abs. 4 UStG 1994), tritt an die Stelle der unterjährigen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide (§ 21 Abs. 3 UStG 1994).

Gemäß der Bestimmung des § 253 BAO gilt die gegen die Festsetzungsbescheide betreffend Umsatzsteuer 03/2013, 04/2013 und 05/2013 eingebrachte Berufung (nunmehr Beschwerde) damit auch als gegen den am 12. Juni 2017 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2013 gerichtet (vgl. *Ritz*, BAO6, § 253 Tz 1f).

Die Beschwerde vom 10. Juli 2017 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 gilt hingegen als ein die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 22. August 2013 ergänzendes Schreiben, über das nicht gesondert abzusprechen ist.

Im konkreten Fall trat der Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 12. Juni 2017 an die Stelle der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 03/2013, 04/2013 und 05/2013, weshalb über ersteren abzusprechen war. Im Umsatzsteuerbescheid 2013 hatte die belangte Behörde bereits den

Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der A-GmbH gewährt und den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der B-GmbH und der C-GmbH versagt. Dieser Bescheid hatte daher unverändert zu bleiben.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung ist im Beschwerdefall nicht erfüllt. Die zu lösenden Rechtsfragen betreffend die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges bei unrichtiger Rechnungsanschrift und den Gutglaubensschutz sind durch die zitierte Rechtsprechung sowohl des Europäischen Gerichtshofes als auch des Verwaltungsgerichtshofes hinlänglich geklärt. Da das Bundesfinanzgericht dieser Judikatur gefolgt ist und im Übrigen lediglich Sachverhaltsfragen zu klären waren, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 15. Mai 2020