

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Hans Blasina sowie die weiteren Senatsmitglieder Dr. Sebastian Pfeiffer, LL.M., Dr. Franz Kandlhofer und Gregor Ableidinger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. August 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 16. Juli 2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurden Vorsteuern aus Rechnungen von Dieseldkraftstoffeinkäufen aufgrund von Rechnungsmängeln bzw. dem Wissen-Müssen um einen vorgelagerten Umsatzsteuerbetrug gestrichen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (in der Folge Bf.) betreibt ein Einzelunternehmen ua im Bereich des Erdbaus, der Lieferung von Sand und Schotter, der Transporte, des Muldenverleihs und der Kanalreinigung.

Der Bf. bezog im Streitzeitraum 2010 drei strittige Diesellieferungen, die durch Rechnungen nachgewiesen sind:

Datum	Lieferant	Vorsteuer
10.03.2010	***1*** GmbH	3.805,03 Euro
22.07.2010	***1*** GmbH	5.127,81 Euro
29.10.2010	***2*** GmbH	5.048,62 Euro

Der Bf. verwendete den eingekauften Diesel zur Betankung seiner Fahrzeuge.

Die Umsatzsteuer, die auf diesen Lieferungen lastete, wurde von den liefernden Unternehmen nicht abgeführt.

Der Vorsteuerabzug für die strittigen Diesellieferungen wurde dem Bf. gestrichen.

Der Bf. bestellte den Diesel in allen drei Fällen über Herrn ***3***. ***3*** war von 02.10.2008 bis 04.04.2009 Geschäftsführer der ***1*** GmbH. ***3*** war ebenso Gesellschafter der ***1*** GmbH.

Im Zeitpunkt der Bestellung des Diesels, war ***3*** weder für die ***1*** GmbH noch für die ***2*** GmbH als Geschäftsführer tätig. ***3*** war jedoch im Streitjahr Teil des Verkaufsteams der ***1*** GmbH.

Die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges liegen vor.

Hinsichtlich der Lieferungen der ***1*** GmbH musste der Bf. nicht wissen, dass der betreffende Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer in der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

Hinsichtlich der Lieferungen der ***2*** GmbH musste der Bf. wissen, dass der betreffende Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer in der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

2. Beweiswürdigung

2.1. Allgemeines

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt sowie der folgenden Beweiswürdigung:

Die Rechnungen der Lieferungen der ***1*** GmbH und der ***2*** GmbH sind aktenkundig. Die im Betriebsprüfungsbericht angesprochene Lieferung der i-Oil GmbH ist nicht mehr strittig (vgl. die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 14.01.2021).

Dass ***3*** im Zeitpunkt der Lieferungen keine Geschäftsführungstätigkeit bei den liefernden Unternehmen ausübte, ergibt sich aus Firmenbuchauszügen der betroffenen Gesellschaften vom 12.11.2020.

Dass ***3*** Teil des Verkaufsteams der ***1*** GmbH war, ergibt sich aus dem vom Bf. beigebrachten Fax der ***1*** GmbH vom 27.07.2010.

Dass die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges erfüllt sind, ergibt sich daraus, dass

- der Bf. umsatzsteuerlicher Unternehmer ist,
- die angekaufte Ware vom Bf. für steuerpflichtige Zwecke (Verwendung in Fahrzeugen für seine steuerpflichtige Tätigkeit) verwendet wurde,
- die angekaufte Ware dem Bf. von einem anderen umsatzsteuerlichen Unternehmer geliefert wurde.

2.2. Zum Wissen und Wissen Müssen

Ob der Abnehmer von einem Umsatzsteuerbetrug wusste oder wissen musste, ist eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist (vgl. VwGH 26.3.2014, 2009/13/0172). Zu prüfen ist, ob der Abnehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 12 UStG Rz 95).

Welche Maßnahmen vernünftigerweise von einem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, verlangt werden können, um sich Klarheit darüber zu verschaffen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, hängt von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ab (vgl. EuGH 22.10.2015, C-277/14, *PPUH Stehcomp*, Rn 51 mwN). Maßgeblich sind nicht die persönlichen Fähigkeiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern abzustellen ist auf einen objektiven Maßstab, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann (*Tumpel/Prechtl*, Vorsteuerabzug und EG-rechtlicher Gutglaubensschutz, SWK 31/2006, 872 (877)). Hierbei gilt allgemein, dass die Sorgfaltspflicht des Unternehmers umso höher sein muss, je ungewöhnlicher ein Sachverhalt im Vergleich zu den Usancen der betreffenden Branche gelagert ist (*Achatz*, Formale Voraussetzungen, materielle Berechtigung und Gutglaubensschutz, in *Seer* (Hrsg), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt – Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Band 32 (2009) 461 (484)). 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. dazu *Tumpel/Prechtel*, SWK 2006, S 872 ; *Laudacher*, SWK 2009, S 671).

Verdachtsgründe, die auf einen Umsatzsteuerbetrug auf der Vorstufe schließen lassen, können gegeben sein, wenn die UID-Nummer erst nach Bewirkung des Umsatzes überprüft wird oder keine zusätzlichen Erkundigungen über den Erwerber eingeholt werden (vgl. EuGH 06.09.2012, Rs C-273/11, *Mecsek-Gabona*, Rn 51). Auch die Höhe des zu zahlenden Preises kann ausschlaggebend sein, nämlich dann, wenn er niedriger ist, als am freien Markt vernünftigerweise erwartet werden könnte (vgl. EuGH 11.05.2006, Rs C-384/04, *FTI*, Rn 31).

Die belangte Behörde argumentiert, dass der Bf. weitere Nachforschungen anstellen musste, als Diesel bei ***3*** bestellt wurde, während der Treibstoff sodann von einem anderen Unternehmer geliefert wurde. Dagegen argumentiert der Bf., dass es nicht ungewöhnlich sei, dass ein Verkäufer für mehrere Firmen Treibstoff vermittele.

Die belangte Behörde argumentiert weiters, dass der Bf. vom Betrug wissen musste, weil der Preis des gelieferten Diesels geringer war, als bei anderen Mitbewerbern. Auf Basis der vom Bf. zur Verfügung gestellten Preistabellen, ist der Preisunterschied grundsätzlich marginal (0,3 Cent pro Liter).

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich:

Der Bf. pflegte mit der ***1*** GmbH seit 2008 eine Geschäftsbeziehung (vgl. die aktenkundige Stellungnahme des Bf. vom 28.10.2011: „*Die Telefonnummer von Hr. ***3*** bekam ich im November 2008*“), wobei sich die ***1*** GmbH gegenüber dem Bf. immer als zuverlässig erwiesen hat (vgl. die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 14.01.2021). ***3*** war von der ***1*** GmbH als Verkäufer akkreditiert (vgl. das aktenkundige Fax vom 27.07.2010).

Der Bf. ist nicht in der Mineralölbranche tätig. Die Bestellungen bei der ***1*** GmbH wurden beauftragt, weil das beste Angebot gelegt wurde, wobei der Preisunterschied zwischen den vom Bf. angefragten Anbietern marginal war (vgl. die der Beschwerde angefügte Dieselpreisliste des Bf.). Die Preise wurden vom Bf. immer akribisch geprüft, um die Kosten zu minimieren (vgl. die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 14.01.2021).

Hinsichtlich der Lieferungen der ***1*** GmbH musste der Bf. nicht vom Betrug wissen: Der Bf. pflegte eine längere Geschäftsbeziehung mit der ***1*** GmbH. ***3*** war zu Beginn der Geschäftsbeziehung Geschäftsführer der ***1*** GmbH. Im Streitzeitraum war ***3*** als Verkäufer der ***1*** GmbH akkreditiert. Bis zum Streitzeitraum waren mit der ***1*** GmbH keine Probleme bekannt. Der marginale Unterschied der Einkaufspreise zwischen der ***1*** GmbH und den Mitbewerbern führt für das Bundesfinanzgericht nicht dazu, dass der Bf. vom Betrug hätte wissen müssen.

Hinsichtlich der Lieferung der ***2*** GmbH gelangt das Bundesfinanzgericht jedoch zur Ansicht, dass der Bf. vom Betrug wissen musste: Wenn nämlich ***3*** für den Bf. seit 2008 und auch im Streitjahr Ansprechpartner bei der ***1*** GmbH war, hält es das Bundesfinanzgericht für wahrscheinlich, dass eine Bestellung des Treibstoffes bei der ***1*** GmbH erfolgte (siehe auch die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 14.01.2021, wonach die Geschäftsbeziehung mit Herrn ***3*** grundsätzlich die ***1*** GmbH betrifft). Wenn die steuerliche Vertretung des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung ins Treffen führt, dass nicht ausgeschlossen sei, dass ***3*** eine Lieferung durch die ***2*** GmbH ankündigte, ist dem Akt hinsichtlich dieses Umstandes nichts zu entnehmen bzw. können diesbezüglich keine weiteren Nachweise vorgebracht werden. Aktenkundig ist jedoch, dass auf dem Lieferschein, der der Rechnung der ***2*** GmbH zu Grunde liegt, die ***2*** GmbH nicht aufscheint. Im Gegenteil verweist der Lieferschein auf die Geschäftsbedingungen der ***1*** GmbH. Weitere Nachforschungen wurden jedoch vom Bf. nicht angestellt, insbesondere wurde von der ***2*** GmbH kein Firmenbuchauszug abgefragt. Ebenso unterblieb die Bestätigung der UID-Nummer. Auch sonstige Nachforschungen, warum statt der ***1*** GmbH nunmehr die ***2*** GmbH fakturierte, obwohl am Lieferschein auf die Geschäftsbedingungen der ***1*** GmbH verwiesen wurde, unterblieben. Damit beachtete der Bf. in Hinblick auf diese Lieferung nicht die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes und musste daher vom Umsatzsteuerbetrug wissen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig ist der Vorsteuerabzug aus drei Rechnungen bezüglich Diesellieferungen. Die belangte Behörde argumentiert die Versagung des Vorsteuerabzuges sowohl im Bericht über die Außenprüfung als auch im Vorlagebericht mit Rechnungsmängeln. Konkret sei – bei allen Rechnungen - die handelsübliche Bezeichnung unrichtig, weil nicht Diesel, sondern ein Dieselmisch geliefert wurde. An der Adresse, die auf der Rechnung der ***2*** GmbH aufscheine, sei überdies der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmens fehlerhaft.

Artikel 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG (in der Folge MwSt-RL) normiert:“

Artikel 168

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;“

§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung normiert:

„§ 12 (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. 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;

[...]“

Im Lichte der Rechtsprechung des EuGH gehört zu den materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug, *„dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden müssen“* (vgl. ua. EuGH 15.09.2016, Rs C-516/14, *Barlis 06*, Rn 40 mwN). Eine Rechnung, die den Voraussetzungen des Art 226 MwSt-RL genügt, ist als formelle Voraussetzung anzusehen (vgl. ua. EuGH 15.09.2016, Rs C-516/14, *Barlis 06*, Rn 41; 15.11.2017, verb Rs C-374/16 und C-375/16, *Geissel und Butin*, Rn 40).

Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der strittigen Rechnungen erfüllt sind. Formale Rechnungsfehler führen grundsätzlich nicht zur Versagung des Vorsteuerabzuges (vgl. ua. EuGH 15.09.2016, Rs C-516/14, *Barlis 06*, Rn 42 mwN; VwGH 12.06.2019, Ro 2017/13/0011, Rn 12; VwGH 25.04.2019, Ro 2017/13/0021, Rn 20; VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0068, Rn 18 ff). Damit kann von einer weitergehenden Auseinandersetzung mit den von der belangten Behörde angeführten Rechnungsmängeln sowie der Erwiderung im Rahmen der Beschwerde durch den Bf. abgesehen werden.

Trotz Vorliegen der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges, ist das Recht auf Vorsteuerabzug jedoch ausgeschlossen, wenn der Bf. wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer in der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. VwGH 25.02.2015, Ra 2014/13/0023 mwN; stellvertretend für viele EuGH 12.01.2006,

verb. Rs C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen* u.a., Rn 54; 06.07.2006, verb. Rs C-439/04 und C- 440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, Rn 49).

Wie festgestellt, konnte und musste der Bf. nicht wissen, dass die Lieferungen der ***1*** GmbH betrugsverfangen waren. Der Bf. musste jedoch wissen, dass die Lieferungen der ***2*** GmbH in eine Steuerhinterziehung einbezogen war. Das Recht auf Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung steht daher nicht zu.

Damit wird im Ergebnis der Bescheid zu Gunsten des Bf. abgeändert und die abzugsfähigen Vorsteuern um 8.932,84 Euro erhöht.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH, wonach Rechnungsmängel bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges nicht zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen (vgl. VwGH 12.06.2019, Ro 2017/13/0011, Rn 12; VwGH 25.04.2019, Ro 2017/13/0021, Rn 20; VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0068, Rn 18 ff). Ebenso folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des VwGH, dass bei Wissen und Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen ist, selbst wenn die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges vorliegen (vgl. VwGH 25.02.2015, Ra 2014/13/0023 mwN). Die Frage, ob der Unternehmer vom Betrug wusste oder wissen musste ist eine Frage der Beweiswürdigung. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 28. Jänner 2021