

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi. N in der Beschwerdesache ***Bf1***, Adresse Ort, vertreten durch Mag. N1 N2, Adresse 2, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals: ***7*** vom 21. September 2017 betreffend Umsatzsteuer 2012 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch die Vermietung von Wohnungen in ihrem Zinshaus in Stadt. Die Beschwerdeführerin beauftragte im Zeitraum 2011/2012 Herrn Vn. U.Na. mit Instandsetzungs- und Sanierungsarbeiten in ihrem Zinshaus.

Im Zeitraum 2016/2017 fand im Unternehmen der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2012 bis 2014 und eine abgabenbehördliche Nachschau für den Zeitraum 01/2015 bis 07/2017 statt (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom Datum, ABNr.: ***1***).

Der Prüfer stellte im Bericht unter Tz. 1 *Vorsteuern aus Rechnungen* „Firma abc“ fest, dass im Zeitraum 11. Jänner bis 28. Juni 2012 Rechnungen der Firma „Firma abc“ – Inhaber: Vn N3 - plz Stadt, WStr. ***4***, an die Beschwerdeführerin über einen Gesamtbetrag iHv Euro 54.475,00 ausgestellt wurden, in welchen der Leistungszeitraum nicht ausgewiesen gewesen ist. Da diese Rechnungen nicht alle erforderlichen Angaben im Sinne des § 11 UStG 1994 enthielten, wurden die geltend gemachten Vorsteuern aus diesen Rechnungen nicht anerkannt.

Die Rechnungen wurden von Herrn Vn. U.Na. unter der Firma „Firma abc“ ausgestellt, der im Zeitraum November 2011 bis Juni 2012 für die Vermieterin im Zinshaus Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsarbeiten (Maurer-, Installateurleistungen, Sanierungsarbeiten, etc.) erbracht hat.

Unter Tz. 1 führte der Prüfer die Rechnungen an, in denen kein Leistungszeitraum ausgewiesen ist und hielt unter ausführlichem Hinweis auf § 11 UStG 1994 fest:

„Sämtliche Rechnungen der Firma Firma abc weisen keinen Leistungszeitraum auf.

Gem. § 12 UStG können Vorsteuerbeträge u.a. nur dann abgezogen werden, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung i.S. des § 11 UStG vorliegt. Mangels Angaben betreffend Tag der Leistung oder sonstigen Leistung oder Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, liegt diese Voraussetzung nicht vor und ist der Vorsteuerabzug daher zu versagen.“

Im Jahr 2012 wurden, ausgehend von einem Gesamtrechnungsbetrag iHv Euro 54.475,00, Vorsteuern iHv Euro 10.895,00 nicht anerkannt.

Die Rechnungen weisen am oberen Rand in Großbuchstaben den Schriftzug „Firma abc“ auf und darunter den Hinweis auf die angebotenen Leistungen:

„Beratung Planung Neubau Zubau Sanierungen Fassaden Poolbau Zäune Gartengestaltung“.
Eine Zeile darunter steht der Hinweis *“Massivhaus“*.

Oben links (graphisch über die ersten drei Zeilen) ist neben der Firma und deren dargestellten Tätigkeitsgebieten ein Einfamilienhaus mit Flachdach abgebildet.

Die Rechnungen beinhalten das Ausstellungsdatum, den Ausstellungsort Stadt, die Firma „Firma abc“, den Firmensitz mit WStr. ***4***, plz Stadt bzw. ab 22.05.2012 die Firmenadresse H.Str. ***5***, Postl. Stadt, den Hinweis auf den Inhaber Vn N3, dessen Kontaktdaten (Telefonnummern, Fax, E-Mail), die UID Nummer, und als Rechnungsadressaten die Fa. N2 Immobilienverwaltung S.Str ***6***, Stadt.

In den Rechnungen werden die erbrachten Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsarbeiten (Maurer-, Maler-, Installateurleistungen) im Objekt (Zinshaus mit Adresse, Bezeichnung der Wohnung Top Nr. ...) beschrieben, sowie der Nettopreis und die Umsatzsteuer ausgewiesen.

Im unteren, rechten Bereich ist teilweise der Firmenstempel der „Firma abc“, Inh. Vn N3, mit der Unterschrift des Herrn U.Na. angebracht.

Weiters findet sich auf den Rechnungen ein Vermerk über die Übernahme des Schecks mit Anführung der Schecknummer und Unterfertigung durch Herrn U.Na..

Stellungnahme vom 28.06.2017:

Der steuerliche Vertreter und Immobilienverwalter, Herr Rechtsanwalt Mag. N1 N2, gab in der Stellungnahme vom 28.06.2017, beziehend auf ein Gespräch mit dem Prüfer des Finanzamtes während der Prüfung, an:

„Sie beabsichtigen, die Rechnungen der Firma „Firma abc“ im Jahr 2012 mit einem Nettobetrag iHv € 54.390,60 und einer Vorsteuer von € 10.978,60 aus umsatzsteuerrechtlichen Gründen nicht anzuerkennen. Sie begründen dies damit, dass es sich bei der Firma Firma abc um eine Betrugsfirma handeln würde und der Inhaber dieser Firma, Herr Vn N3, so wie Sie in der angeführten Besprechung dargelegt haben, den Herrn Vn. U.Na. gar nicht kenne. Sie vertreten die Ansicht, dass Herr U.Na. aus eigenem und ohne Wissen des Herrn N3 den Firmennamen Firma abc verwendet hat und für diese bzw. auf diese Firma Leistungen erbracht und Rechnungen gelegt hat. Diese Ansicht wird ausdrücklich bestritten.“

*„Zu Beginn der Geschäftsbeziehung im Jahr 2011 wurde Herr U.Na. in meiner Kanzlei vorstellig und hat angegeben, dass er von Frau ***Bf1*** den Auftrag erhalten hätte, diverse Arbeiten in ihrem Haus durchzuführen. Er hat sich als bevollmächtigter Vertreter der Firma Firma abc, plz Stadt, WStr. ***4*** ausgegeben. Es war vereinbart, dass Herr U.Na. im Zuge der Bezahlung der von ihm zu legenden Rechnungen keine Überweisungen auf ein Bankkonto erhält, sondern die Gelder jeweils in bar in Form eines Schecks in meiner Kanzlei behebt. Vor Übergabe der Schecks wurden sämtliche Arbeiten durch Mitarbeiter meiner Kanzlei überprüft und habe ich darüber hinaus jeweils bei jeder Rechnung, sei sie auch noch so klein, die Genehmigung der Hausinhabung eingeholt. Um gerade keinem Betrüger aufzusitzen, habe ich Herrn U.Na. aufgefordert, dass der Inhaber der Firma in meine Kanzlei kommen möge, da ich diesen persönlich kennenlernen möchte, dass Herr U.Na. tatsächlich berechtigt ist, Gelder für diese Firma in Empfang zu nehmen.“*

Wiederaufnahme des Verfahrens vom 21.09.2017:

Das Finanzamt nahm mit Bescheid über die Wiederaufnahme das Verfahren über die Festsetzung der Umsatzsteuer 2012 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und begründete die Wiederaufnahme mit den in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Prüfbericht getroffenen Feststellungen.

Mit angefochtenem Umsatzsteuerbescheid vom 21. September 2017 kürzte das Finanzamt die Vorsteuern um Euro 10.895,00 und setzte die Umsatzsteuer 2012 iHv Euro 11.848,37 anstatt bisher iHv Euro 753,37 fest.

Beschwerde vom 25.10.2017:

In der Beschwerde vom 25.10.2017 wendete die Beschwerdeführerin ein, dass die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges aus diesen Rechnungen zu Unrecht erfolgt sei. Im Zuge der Prüfung sei zunächst davon ausgegangen worden, dass die Firma Firma abc eine Betrugsfirma ist. Es sei vorgehalten worden, dass der Betriebsinhaber gar keine Kenntnis von den einzelnen Rechnungslegungen hatte und Herr U.Na. ohne sein Wissen und ohne seinen Willen Rechnungen ausgestellt und inkassiert hätte.

Herr U.Na. konnte jedoch beweisen, dass der Firmeninhaber ihn schriftlich beauftragt hatte, für ihn Rechnungen zu legen und diese zu inkassieren. Schriftlich wurde ausgeführt:

„Die Beschwerdeführerin (kurz BF) konnte jedoch nachweisen, dass nach Aushebungen in ihrem Archiv der Firmeninhaber Vn N3 sehr wohl Kenntnis von Herrn Vn. U.Na. hatte und diesen sogar schriftlich beauftragt hatte, für ihn Rechnungen zu legen und auch die entsprechenden Rechnungsbeträge zu kassieren. Die BF hatte diesen Nachweis der belangten Behörde schriftlich geliefert und konnte daher davon ausgehen, dass es keine weiteren Beanstandungen gab.“

Erst bei der Außenprüfung sei die Behörde zu der Erkenntnis gelangt, dass die gelegten Rechnungen an einem Formmangel leiden, da der Leistungszeitraum nicht angegeben ist. Aus diesem Grund würde keine einzige Rechnung der Firma mehr anerkannt werden.

Die Beschwerdeführerin wendete einen groben Verfahrensmangel ein. Gemäß den Richtlinien 1831 hätte der Prüfer die Möglichkeit einräumen müssen, innerhalb einer angemessenen Frist den Formmangel zu beheben. Wird die Rechnung innerhalb dieses Zeitraumes berichtigt, so *„ist der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu belassen“*.

Weiters sei im Zuge der Außenprüfung Akteneinsicht verweigert worden, sodass es der Beschwerdeführerin nicht möglich war, zu den korrekten Daten ihres Vertragspartners, Herrn Vn N3, zu gelangen. Dadurch wurde ihr jegliche Möglichkeit genommen, die überraschend beanstandeten Rechnungen korrigieren zu können. Die belangte Behörde habe es unterlassen, der Beschwerdeführerin die Daten des Vertragspartners auszufolgen, damit diese mit dem Rechnungsaussteller in Kontakt treten könne.

Die Behörde hätte es der Beschwerdeführerin ermöglichen müssen, auf eine andere Art und Weise den Leistungszeitraum nachzuweisen.

Schriftlich wurde ausgeführt:

„Richtig ist, dass gemäß § 11 Abs. 1 lit. d der Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung in der Rechnung angegeben sein muss. Dies ist allerdings nur eine Vorschrift mit dem Sinn und Zweck, dass dem Finanzamt die Entstehung der Steuerschuld bekannt sein muss. Auf die Entstehung der Steuerschuld folgend richten sich dann die jeweiligen Abgabepflichten bzw. Berichtigungen, um Vorsteuern geltend zu machen. Es sei allerdings im konkreten Fall – zumal die belangte Behörde der BF die Daten aus dem Steuerakt hinsichtlich des Vertragspartners Vn

N3 nicht bekannt gibt - nicht möglich, einen entsprechenden Leistungszeitraum vom Rechnungsleger bekannt gegeben zu erhalten. Wenn die belangte Behörde der Beschwerdeführerin also keine Möglichkeit bietet, ihrerseits mit dem Rechnungsleger in Kontakt zu treten, um eine entsprechende Korrektur auf der Rechnung anzubringen, muss es der BF offenstehen, auf eine andere Art und Weise ihren Leistungszeitraum dem Finanzamt gegenüber nachzuweisen. Als geeignetes Mittel dazu würde z.B. ein Lokalausweis für die Durchführung der Leistung anbieten als auch eine eidesstattliche Erklärung der BF über den Leistungszeitraum. Weiters steht die Hausverwaltung Mag. N1 N2 für die Angabe des Leistungszeitraums ebenfalls zur Verfügung.“

„Für den Fall, dass nunmehr der BF eine solche Möglichkeit eingeräumt wird, auf diese Art und Weise den Leistungsnachweis zu erbringen, kann dieser jederzeit erbracht werden und auch schriftliche Bestätigungen vorgelegt werden.“

Weiters wurde ausgeführt, dass die Behörde nicht zwischen Soll- und Ist-Besteuerung unterschieden habe:

„.....Weder im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid, noch im Bericht der Außenprüfung wird darauf näher eingegangen. Nach Ansicht der BF und nach den ihr vorliegenden Informationen ist der Rechnungsleger Firma abc, sohin der Firmeninhaber Vn N3 ein Ist-Besteuerer. Es gibt keine Anhaltspunkte, dass dieser einer Soll-Besteuerung unterliegen würde. In diesem Fall entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Monats der Bezahlung, unabhängig vom Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Rechnungslegung. Dies gilt auch für Anzahlungen. Die Steuerschuld entsteht daher unabhängig vom Zeitpunkt der Erbringung der Leistung. Das Recht auf Vorsteuerabzug für bezogene Lieferungen und Leistungen besteht daher im Zeitpunkt der Bezahlung der Eingangsrechnungen.

.....“

Beantragt wurde die Einvernahme des Hausverwalters und die Beibringung einer eidesstattlichen Erklärung durch die Beschwerdeführerin.

Ergänzungsvorhalt vom 7.11.2017:

Das Finanzamt ersuchte mit Ergänzungsvorhalt vom 07.11.2017 die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.ⁱⁿ) um Korrektur der Rechnungen. Schriftlich führte das Finanzamt aus:

„Eine Ergänzung oder Berichtigung der Rechnung durch den Empfänger der Rechnung kann Rechnungsmängel nicht sanieren. Der Rechnungsaussteller kann jedoch jederzeit die Rechnung berichtigen oder ergänzen. Das muss nicht auf der Originalrechnung geschehen, sondern kann mittels eigenen Dokuments erfolgen, in dem unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen vorgenommen werden.“

Erklärung vom 13.03.2012:

Mit Schriftstück vom 13.03.2012 erklärte der Firmeninhaber, dass Herr Vn. U.Na. berechtigt sei für ihn und auf seine Rechnung Bargeld und Schecks entgegenzunehmen, mit der Wirkung, dass diese Gelder als ihm zugekommen gelten.

In diesem Schriftstück ist der Vorname falsch mit „c“ geschrieben, sodass das Finanzamt die Echtheit der Erklärung anzweifelte.

Beschwerdevorentscheidung vom 28.02.2018:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde als unbegründet ab. Festgestellt wurde, dass die Vorsteuern aus den Rechnungen (11.01.2012-28.06.2012) nicht anerkannt werden, weil in den Rechnungen der Leistungszeitraum nicht angeführt worden ist.

Zum Einwand, es lägen grobe Verfahrensmängel vor, weil seitens der Abgabenbehörde während der Prüfung keine angemessene Frist zur Behebung der Rechnungsmängel eingeräumt worden sei, führte das Finanzamt aus, dass der steuerliche Vertreter mit Ergänzungsersuchen vom 07.11.2017 schriftlich ausdrücklich um Rechnungsberichtigung ersucht worden sei.

Zum Vorwurf, dass im Zuge der Außenprüfung die Einsichtnahme in den Finanzamtsakt verweigert worden sei, führte die Abgabenbehörde aus:

„Auch dieses Vorbringen entbehrt jeglicher Grundlage, zumal der steuerliche Vertreter im Verlauf des Prüfungsverfahrens mehrmals auf die fehlerhaften Rechnungen hingewiesen wurde und der Sachverhalt Gegenstand mehrerer Besprechungen war – eine darübergehende Akteneinsicht wurde nicht beantragt.“

Die Bf.ⁱⁿ hat im Zuge der Außenprüfung die Erklärung vom 13.03.2012 zum Beweis dafür vorgelegt, dass Herr U.Na. bevollmächtigt sei, für ihn und auf seine Rechnung Bargeld und Schecks entgegen zu nehmen. Schriftlich wurde erklärt:

*„Ich Herr ***8*** N3, geb. t.m.j, bin Alleininhaber der nicht protokollierten Firma Firma abc. Herr U.Na. Vn., geb. tt.m.jj, ist berechtigt, für mich und auf meine Rechnung Bargeld und Schecks mit der Wirkung entgegen zu nehmen, dass diese Gelder mir zugekommen gelten.“*

Aus Sicht der Abgabenbehörde gäbe es Zweifel an der Echtheit dieser Erklärung, weil der Vorname falsch geschrieben ist. Schließlich ist dieses Schreiben mit 13.03.2012 datiert. Herr U.Na. habe jedoch bereits im Dezember 2011 Rechnungen ausgestellt.

Zu den Rechnungen des Jahres 2012 wurde ausgeführt, dass diese ab 11.01.2012 ausgestellt wurden. Herr U.Na. ist jedoch im Jahr 2012 erst vom 28.06.2012 bis ***1***.08.2012 im Mietobjekt (Zinshaus) der Bf.ⁱⁿ mit ordentlichem Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Zuvor habe er im Jahr 2012 laut ZMG im Inland über keinen ordentlichen Hauptwohnsitz verfügt. Als Unterkunftsgeber scheine ab 28.06.2012 die Immobilienverwaltung Mag. N1 N2 auf. Herr

U.Na. hat seinen letzten ordentlichen Hauptwohnsitz zuvor vom 15.11.2010 bis 03.10.2011 in Stadt gehabt.

Auf sämtlichen Rechnungen scheint als Leistungsort das Zinshaus in der W.Str. 10, Stadt, auf.

Der Abgabenbehörde liege die eidesstattliche Erklärung des Herrn N3 vom 25.06.2012 vor, in welcher dieser erklärt, nie eine betriebliche Tätigkeit bzw. eine Geschäftstätigkeit unter der Firma entfaltet zu haben. Dies sei auch von seinem rechtsfreundlichen Vertreter in der Niederschrift vom 29.08.2012 vor dem Finanzamt bestätigt worden.

Schließlich wurden keine berichtigten Rechnungen, welche alle Merkmale des § 11 UStG 1994 enthalten, insbesondere Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, vorgelegt. Schriftlich wurde ausgeführt:

„Daher und da – wie sich aus den oben geschilderten Sachverhalten ergibt – massive Zweifel an der Identität des Leistungserbringers und oder der vorgeblich erbrachten Leistung bestehen, liegen die Voraussetzungen gem. § 12 UStG 1994 nicht vor und ist ein Vorsteuerabzug keinesfalls möglich.“

Die Beschwerde vorentscheidung wurde am 05.03.2018 zugestellt (Rückschein).

Vorlageantrag:

Mit Schriftsatz vom 04.04.2018 beantragte die Bf.ⁱⁿ die Vorlage der Beschwerde und hielt die Beschwerdepunkte vollinhaltlich aufrecht.

Vorlagebericht:

Im Vorlagebericht vom 21.09.2018 stellte das Finanzamt fest, dass die Rechnungen keinen Leistungszeitraum aufweisen, sodass diese den Formalerfordernissen gemäß § 11 Abs.1 Z 3 lit. d UStG 1994 nicht entsprechen. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG stehe ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Soweit die Bf.ⁱⁿ meint, die Abgabenbehörde habe ihr keine Möglichkeit geboten, die Rechnungen zu korrigieren, weist das Finanzamt auf den Ergänzungsvorhalt vom 7.11.2017 hin. Es sei die Möglichkeit geboten worden, korrigierte Rechnungen vorzulegen. Die Rechnungsmängel wären wiederholt Thema während der Prüfung gewesen.

Das Finanzamt führte aus, dass Herr N3 am 25.06.2012 eidesstattlich erklärt habe, als angeblich Leistender für die Firma Firma abc tatsächlich nie betrieblich an der angeführten Firmenadresse tätig geworden zu sein und keine Geschäftstätigkeit entfaltet zu haben. Beim

rechnungsausstellenden Unternehmen handle es sich um eine *Betrugsfirma*. Das Finanzamt gehe davon aus, dass das Einzelunternehmen „*nie eine Leistung erbracht hat*“.

Die vorgelegten Unterlagen weisen chronologische und inhaltliche Ungereimtheiten auf, weshalb deren Echtheit und Richtigkeit durch die Finanzverwaltung angezweifelt werde.

Herr U.Na. hat im Namen der Firma Rechnungen ausgestellt, obwohl der Firmeninhaber nie unternehmerisch tätig geworden sei.

In der vorgelegten Erklärung vom 13.03.2012 falle auf, dass der Vorname falsch geschrieben ist. Die Abgabenbehörde schließe daraus, dass die Erklärung nicht vom angeblichen Aussteller stamme. Daher werde dieser Erklärung kein Wahrheitsgehalt beigemessen. Rechnungen wurden bereits im Dezember 2011 ausgestellt.

Herr U.Na., der vorgeblich die Leistungen erbracht und die Rechnungen vom 11. Jänner bis 28. Juni 2012 ausgestellt hat, war im Jahr 2012 erst ab 28.06.2012 bis ***1***.08.2012 an der Wohnadresse im Mietobjekt der Bf.ⁱⁿ gemeldet. Die Meldeadresse befinde sich in der W.Str. 10 und scheine als Unterkunftgeber die Immobilienverwaltung auf, welche diese Immobilie für die Bf.ⁱⁿ verwalte. Sämtliche Rechnungen weisen diese Adresse als Leistungsort aus.

Aufgrund der gegebenen Sachlage bestehen für die Abgabenbehörde massive Zweifel hinsichtlich der Identität des Leistungserbringers und/oder der vorgeblich erbrachten Leistungen. Daher liegen aus Sicht der Abgabebehörde die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug aufgrund dieser Rechnungen nicht vor.

Damit erübrige sich auch die Diskussion, ob es sich bei der Firma Firma abc um einen Soll- oder Istbesteuerer handelt. Eine Korrektur der Rechnungen ist bislang nicht erfolgt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf.ⁱⁿ vermietet Wohnungen in einem Zinshaus in Stadt und erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Bf.ⁱⁿ beauftragte Herrn Vn. U.Na. mit der Erbringung von Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Sanierungsarbeiten an ihrem Mietobjekt.

Im Zeitraum November 2011 bis Juni 2012 erbrachte Herr U.Na. Leistungen im Mietobjekt und stellte Rechnungen unter der Firma Firma abc, Inh. Vn N3, aus.

Herr U.Na. stellte sich zu Beginn der Geschäftsbeziehung beim Immobilienverwalter Herrn Rechtsanwalt Mag. N1 N2 vor und gab an, dass er von der Bf.ⁱⁿ mit der Durchführung diverser Arbeiten im Haus beauftragt worden sei (Stellungnahme, 28.06.2017). Dazu gab die Hausverwaltung schriftlich, wörtlich an:

*„... Er hat sich als bevollmächtigter Vertreter der Firma Firma abc, plz Stadt, ***3*** ***4*** ausgegeben. Es war vereinbart, dass Herr U.Na. im Zuge der Bezahlung der von ihm zu legenden Rechnungen keine Überweisungen auf ein Bankkonto erhält, sondern die Gelder jeweils in bar in Form eines Schecks in meiner Kanzlei behebt.“*

Die Bf.ⁱⁿ verfügte über die in den Rechnungen genannten Daten (Adresse, Telefonnummer, Kontonummer) des nicht protokollierten Einzelunternehmens „Firma abc“ Massivhaus.

Herr N3 gab an, dass er die Firma im Oktober 2011 errichtet und den Gewerbeschein gelöst hat. Er ist nicht betrieblich tätig geworden und habe keine Geschäftstätigkeit ausgeübt (Eidesstattliche Erklärung vom 25.06.2012, Beschwerdeverentscheidung, Vorlagebericht).

Die Rechnungen weisen im Zeitraum Dezember 2011 bis April 2012 die Firmenadresse WStr. ***4***, plz Stadt, auf. Ab Mai 2012 weisen die Rechnungen die Firmenadresse H.Str. ***5***, Postlz. Stadt, auf.

Herr U.Na. hat die Rechnungen ausgestellt und das Barinkasso durchgeführt (Schecks, Barzahlung). Der Rechnungsaussteller verfügte zumindest bis 13.03.2012 über keine *schriftliche* Vollmacht, für die Firma das Inkasso vorzunehmen.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt ist zu schließen, dass die Bf.ⁱⁿ und die Immobilienverwaltung ihren vermeintlichen Geschäfts- und Vertragspartner persönlich nicht kannten.

Die Firma Firma abc war laut Finanzamt eine Betrugsfirma, deren Zweck darin bestand, dem Herrn U.Na. die Erbringung von Leistungen und deren Abrechnung zu ermöglichen. Der Firmeninhaber kannte Herrn U.Na..

Der Einzelunternehmer N3 wurde nicht betrieblich tätig und hat die verrechneten Leistungen gegenüber der Bf.ⁱⁿ auch nicht erbracht. Er trat nach Außen hin nicht als Leistender in Erscheinung, weil er keine Geschäftstätigkeit entfaltet hat.

Er hatte von den einzelnen konkreten Aufträgen keine Kenntnis, weil er nicht Auftragnehmer der Bf.ⁱⁿ gewesen ist. Die Aufträge wurden an Herrn U.Na. vergeben (Stellungnahme, Beschwerde).

Eine Willensübereinkunft bzw. eine vertragliche Vereinbarung zu den Aufträgen über die durchzuführenden Arbeiten zwischen der Bf.ⁱⁿ und dem Geschäftsinhaber hat es nicht gegeben, weil dieser keine Geschäftstätigkeit betrieben hat. Zwischen der Bf.ⁱⁿ und dem Firmeninhaber gab es keinen Kontakt und kam daher auch kein Vertragsverhältnis zustande.

2. Beweiswürdigung

In den streitverfangenen Rechnungen fehlt der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Die Rechnungen wurden im gesamten Prüfungsverfahren 2016/2017 nicht korrigiert, weil die Bf.ⁱⁿ über keine aktuellen Kontaktdaten des Firmeninhabers verfügt hat.

Aus der eidesstattlichen Erklärung des Vn N3 vom 25.06.2012 leitet sich ab, dass dieser keine Geschäftstätigkeit entwickelt und dementsprechend keine Aufträge angenommen bzw. Leistungen erbracht hat. Er ist nach außen hin nicht als Leistender in Erscheinung getreten.

Aus dem Vorbringen der Bf.ⁱⁿ, wonach es im Prüfungsverfahren im Jahr 2017 nicht möglich war Kontaktdaten des Herrn N3 beizuschaffen, leitet sich schlüssig ab, dass weder die Bf.ⁱⁿ noch der Haus- bzw. Immobilienverwalter in einem persönlichen Kontakt zum Firmeninhaber gestanden sind.

Soweit die Bf.ⁱⁿ meint, die Abgabenbehörde habe keine Akteneinsicht gewährt und sei es ihr deshalb nicht möglich gewesen, zu Kontaktdaten des Herrn N3 zu gelangen, sodass ein grober Verfahrensmangel vorliegt, wäre es wohl an ihr selbst gelegen gewesen, mit dem vermeintlichen Geschäfts- und Vertragspartner im Jahr 2012 in Kontakt zu treten.

Herr U.Na. hat Rechnungen unter der Firma Firma abc (Einzelunternehmen) ausgestellt, deren Firmeninhaber gar nicht unternehmerisch tätig gewesen ist. Dementsprechend ist Herr Vn N3 nach außen hin gegenüber der Bf.ⁱⁿ nicht in Erscheinung getreten.

Die Firma „Firma abc“ wurde errichtet, damit Rechnungen für Leistungen ausgestellt werden können, die möglicherweise von Herrn Vn. U.Na. erbracht worden sind.

Es besteht für den erkennenden Richter kein Zweifel, dass diese Leistungen nicht vom Firmeninhaber erbracht wurden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass der Geschäftsinhaber und der Auftragnehmer sich persönlich kannten. Es bestanden schlichtweg keine vertraglichen Beziehungen zwischen der Bf.ⁱⁿ und dem Geschäftsinhaber.

Aus der Sicht des erkennenden Richters handelt es sich bei der Firma Firma abc, wie vom Finanzamt bereits im Prüfungsverfahren festgestellt, insoweit um eine vorgeschobene *Betrugsfirma* und bei den ausgestellten Rechnungen um Deckungsrechnungen. Mit den ausgestellten Rechnungen sollen Leistungen des steuerlich nicht erfassten Nichtunternehmers U.Na. abgerechnet werden.

Auffällig ist, wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass Herr U.Na. im Jahr 2012 im Zeitpunkt der Rechnungslegungen von Jänner bis Juni 2012 über keinen ordentlichen Hauptwohnsitz verfügt hat (ZMR). Erst ab 28.06.2012 (entspricht dem Datum der letzten Rechnung) begründete er im Mietobjekt der Bf.ⁱⁿ einen ordentlichen Hauptwohnsitz. Im

gegenständlichen Sachverhalt hatte die Bf.ⁱⁿ bereits im Jahr 2011 Herrn U.Na. mit der Durchführung verschiedener Arbeiten im Zinshaus beauftragt.

Die Bf.ⁱⁿ beauftragte über einen Zeitraum von 8 Monaten Herrn U.Na. mit der Durchführung von Sanierungsarbeiten. Die Bf.ⁱⁿ und ihr Haus- und Immobilienverwalter kannten den Firmeninhaber nicht und traten offenkundig mit dem Firmeninhaber nicht in Kontakt.

Damit besitzt die Bf. Rechnungen, welche vom Auftragnehmer U.Na. und nicht vom Firmeninhaber, für möglicherweise erbrachte Leistungen, ausgestellt wurden.

Damit trifft die Feststellung des Finanzamtes im Prüfungsverfahren zu, wonach es sich bei dieser Firma um eine *Betrugsfirma* gehandelt hat, welche durch den Firmeninhaber tatsächlich nicht unternehmerisch tätig geworden ist.

Aus dem Vorbringen, man habe den Auftragnehmer aufgefordert, der Firmeninhaber möge sich bei der Hausverwaltung vorstellen, leitet sich ebenso schlüssig ab, dass weder die Bf.ⁱⁿ noch die Hausverwaltung mit ihm in persönlichen, geschäftlichen Kontakt getreten sind.

3. Rechtliche Beurteilung

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

§ 11 UStG 1994 idF BGBl I 2010/34 lautet (auszugsweise):

Ausstellung von Rechnungen

§ 11. (1) Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - 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 (zB 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 (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;

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

- 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.

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze sinngemäß.

Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind.

[...]

§ 12 UStG 1994 idF BGBl I 2010/34 lautet (auszugsweise):

Vorsteuerabzug

§ 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;
[...]

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist Leistender hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt. Entscheidend ist im Allgemeinen, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz. 254 und 258).

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

§ 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG 1994 verweist auf § 11 UStG 1994. Die Angabe des Lieferers oder Leistenden stellt eine formale Bedingung für die Ausübung des Vorsteuerabzuges dar.

Dabei gehört die Steuerpflichtigeigenschaft des Lieferers bzw. des Leistenden zu den materiellen Bedingungen. Der Abzug der in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer ist grundsätzlich nur zulässig, wenn Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer ident sind.

§ 12 Abs. 1 UStG ist so zu verstehen, dass die Leistungsempfängerin über eine Urkunde verfügen muss, die den Anforderungen des § 11 UStG entspricht. Die Rechnung muss unter anderem den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten (UFS 4.11.2004, RV/3635-W/02).

Nach der Rechtsprechung des EuGH wäre es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar den Vorsteuerabzug in solchen Fällen, in denen an der materiellrechtlichen Zulässigkeit kein Zweifel bestand, nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vom nationalen Recht genannten vorgeschriebenen Angaben enthält. Der EuGH hat dementsprechend in den Rechtssachen Teleos und Collee die Entlastung von der Mehrwertsteuer für zulässig erachtet, obwohl die formalen Voraussetzungen für eine Entlastung nicht erfüllt waren (EuGH 27.09.2007 Rs C-409/04 Teleos; 27.09.2007 Rs C-146/05 Collee).

Aus dem Erkenntnis des BFG vom 5. Jänner 2023, RV/7103010/2017, leitet sich ab, dass Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Erbringung einer Leistung verpflichtet ist (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151). Entscheidend ist daher bei Leistungen auf Grund vertraglicher Verpflichtungen, wer im eigenem Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernimmt bzw. ausbedingt (Ruppe/Achatz (Hrsg), UStG5, § 1, Rz 258).

Betrachtet man den dargestellten Sachverhalt, wird offenbar, dass der Auftragnehmer Rechnungen für erbrachte Leistungen unter der Firma „Firma abc“, Inhaber Vn N3, ausgestellt hat. Der Firmeninhaber selbst ist wiederum unter dieser Firma weder betrieblich noch unternehmerisch tätig geworden.

Der Firmeninhaber trat nach außen nicht unternehmerisch auf, nahm keine Aufträge entgegen, erbrachte keine Leistungen und stellte auch keine Rechnungen aus. Er hatte im streitverfangenen Zeitraum auch keine Geschäftsbeziehung zur Bf.ⁱⁿ und war gegenüber der Bf.ⁱⁿ nicht verpflichtet, die jeweiligen Leistungen zu erbringen.

Bei den streitverfangenen Rechnungen handelt es sich um Deckungsrechnungen, mit welchen Leistungen des Herrn U.Na. abgerechnet und Barzahlungen vereinnahmt werden sollten. Gerade dieser Umstand, hätte die Bf.ⁱⁿ und deren Hausverwaltung zu mehr Aufmerksamkeit veranlassen müssen.

Für die Bf.ⁱⁿ und die Hausverwaltung wäre es einfach gewesen, sich vom Bestand und der Echtheit der Firma an der vermeintlichen Firmenadresse zu überzeugen. Es wäre im Jahr 2012 wohl auch möglich gewesen mit dem Firmeninhaber in Kontakt zu treten bzw. diesen aufzusuchen.

Die Geschäftsbeziehung war insoweit ungewöhnlich, weil es im allgemeinen Geschäftsverkehr grundsätzlich bei Sanierungen von Häusern üblich ist, dass bei einem Betrieb, dessen Gegenstand die Sanierung von Häusern und Wohnungen ist, der Firmeninhaber Aufträge vor Ort entgegennehmen und sich von der Art der notwendigen Sanierungsleistungen vor Ort ein Bild machen wird. Grundsätzlich werden für Sanierungs- und Instandsetzungsarbeiten Angebote erstellt, in welchem der Leistungsumfang beschrieben und berechnet wird.

Im vorliegenden Sachverhalt standen die vermeintlichen Vertragspartner in einem Zeitraum von 8 Monaten nicht in Beziehung zueinander.

Der erkennende Richter geht insoweit von einer Sorgfaltspflichtverletzung der Bf.ⁱⁿ und deren Hausverwaltung (Erfüllungsgehilfe) aus, sodass das Finanzamt die Vorsteuern zu Recht nicht anerkannt hat.

Es ist schwer nachvollziehbar, dass die Bf.ⁱⁿ über einen Zeitraum von acht Monaten Herrn U.Na. mit Sanierungsaufträgen an ihrem Mietobjekt beauftragt, ohne mit dem auf der Rechnung aufscheinenden Firmeninhaber in Kontakt zu treten. Schließlich wurde der Zahlungsverkehr ebenfalls unmittelbar mit dem Auftragnehmer abgewickelt.

Es wären im konkreten Sachverhalt angesichts der Branche, die ohnehin betrugsanfällig ist, genauere Nachforschungen und Erhebungen geboten und zeitnah möglich gewesen.

Die Feststellung des Finanzamtes, wonach im Prüfungsverfahren mehrmals die fehlerhaften Rechnungen hingewiesen wurde, ist glaubhaft. Die Dauer der Prüfung und der Umstand, dass

es Besprechungen während der Prüfung gegeben hat, stellen ein Indiz für das Zutreffen dieser Feststellung dar, zumal die beanstandeten Rechnungen ein Schwerpunktthema im Zuge der Prüfung gewesen sind.

Soweit wiederholt Verfahrensmängel eingewendet werden, weil der Bf.ⁱⁿ keine Möglichkeit zur Rechnungskorrektur geboten wurde, ist darauf hinzuweisen, dass die Bf.ⁱⁿ zeitnah während der Prüfung die beanstandeten Rechnungen korrigieren hätte können. Der Leistungsnachweis wäre auch auf andere Art möglich gewesen.

Leistungen sind demjenigen zuzurechnen, der sie im *eigenem Namen* erbringt.

Der Erbringer der Leistungen und tatsächliche Rechnungsaussteller war steuerlich nicht erfasst. Der steuerlich erfasste Firmeninhaber hat keine Aufträge angenommen und keine Leistungen im eigenem Namen erbracht. Auftragnehmer war Vn. U.Na., der sich der Firma Firma abc bedient hat, um Rechnungen auszustellen.

Die Steuerpflichtigeigenschaft des Lieferers von Gegenständen bzw. des Erbringers von Dienstleistungen stellt eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs dar.

Die Rechnungen leiden an formalen Mängel, die behebbar gewesen wären.

Es liegen jedoch gravierende materielle Mängel vor, weil in den Rechnungen ein Leistungserbringer und Rechnungsaussteller vorgetäuscht wird, der in Wahrheit keine Leistungen erbracht hat und zur Bf.ⁱⁿ nicht in Geschäftsbeziehungen gestanden ist.

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist Leistender hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen im Sinne § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt (VwGH 25.07.2013, 2011/15/0151). In den Rechnungen wird das nicht protokollierte Einzelunternehmen als Leistender ausgewiesen, welches tatsächlich keine Leistungen erbracht hat.

Damit liegen die materiellen Voraussetzungen, unabhängig von den formalen Rechnungsmängel, für einen Vorsteuerabzug nicht vor und hat das Finanzamt den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen zu Recht versagt, weil die Firma vorgeschoben wurde, um mögliche Leistungen des Herrn U.Na. abzurechnen.

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. Im vorliegenden Sachverhalt ist der vermeintliche Rechnungsaussteller nicht Erbringer der Leistungen gewesen, sodass unter Hinweis auf die angewendete Judikatur des VwGH die Beschwerde zu Recht als unbegründet abgewiesen worden ist. Das Erkenntnis entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Juli 2023