

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***1*** über die Beschwerde vom 10. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 8. Juli 2014 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 sowie über die - gemäß § 253 BAO auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 gerichtet geltende Beschwerde vom 10. Juli 2014 - gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Jänner/2013 vom 10. Juni 2014, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2012 wird in Höhe von **38.151,19 Euro** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Außenprüfung

Bei der Bf. einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Tätigkeit in der Errichtung und dem Betrieb von Restaurants besteht, wurde eine Umsatzsteuer-Prüfung für die Monate 02/2012 bis 04/2013 durchgeführt und hierbei folgende Feststellungen getroffen (Bericht vom 21.05.2014).

Tz. *29***) Vorsteuerabzug Unterhaltsreinigung ***2*** GmbH**

Aufgrund diverser interner Nachforschungen bzw. Kontrollmitteilungen bezüglich der Fa. ***2*** GmbH, erfolgte bei der Bf. eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 02/2012 bis 04/2013.

Die Firma ***2*** GmbH hat für die Nachtreinigung in dem ***3*** Lokal der Bf. monatlich Rechnung gelegt, die von der Bf. per Banküberweisung oder teilweise durch Barzahlung auch beglichen wurden. Auf diesen Rechnungen war als Adresse des Rechnungslegers ***4*** angegeben.

Die Geschäftsbeziehung kam durch Herrn ***8*** zustande, der in der Branche für diese Reinigungstätigkeit (auch schon mit anderen Gesellschaften, z.B. ***6*** GmbH) bekannt war.

Durch Herrn ***8*** wurden per Post oder auch persönlich Verträge, Firmenbuchauszug, Meldezettel des angeblichen Geschäftsführers ***7*** und SV - Anmeldungen der angeblich eingesetzten Reinigungskräfte zugesandt bzw. übergeben. Die UID - Nummer wurde als gültig bestätigt. Die Überprüfung von ***3*** Lokalen ergab, dass die Firma ***2*** GmbH in rd. 20 Betriebsstätten tätig war. Die Vorgangsweise war immer gleich. Es wurden die o.a. Geschäftsunterlagen übermittelt, um den Eindruck von Seriosität zu vermitteln.

Der im Zuge von umfangreichen Überprüfungen durch mehrere Dienststellen der Finanzverwaltung festgestellte tatsächliche Sachverhalt sieht allerdings anders aus:

Es seien fast sämtliche SV - Anmeldungen der angeblichen Reinigungskräfte gefälscht und Asylanten ohne Beschäftigungsbewilligung zur Reinigung eingesetzt worden.

Der angebliche Geschäftsführer der Firma ***2***, Herr ***7*** hatte keinen Aufenthaltstitel in Österreich, ist der deutschen Sprache nicht mächtig, war objektiv gesehen nicht in der Lage, die Geschäfte tatsächlich zu führen und hatte laut eigenen Angaben vor der Finanzpolizei (Niederschrift vom 01.02.2013) weder eine Ahnung von der tatsächlichen Betätigung des Unternehmens, noch von seiner angeblichen Wohnadresse laut ZMR in ***4***, die auch die Firmenadresse laut Firmenbuch sein sollte.

Er sagte, dass das sicher nicht stimme, er dort in seinem Leben noch nie gewesen sei und die Firma ihren Sitz sicher nicht dort hatte, da sein Cousin, Herr ***8***, welcher der tatsächliche Machthaber der Firma ***2*** GmbH sei, in 1160 Wien wohne, wo sich auch die Firmenunterlagen befinden und wo auch er schlafe, wenn er in Österreich sei.

Er habe seinem Cousin Herrn ***8*** lediglich Geld zu Firmengründung gegeben und glaubte, die Firma handle mit Zucker.

Der laut Firmenbuch ausgewiesene Geschäftsführer Herr ***7*** wusste also nichts von Reinigungsdiensten, die die Fa. ***2*** GmbH ausführte.

Der tatsächliche Machthaber, Herr ***8*** bestritt übrigens in der Niederschrift vom 01.02.2013 am FA 2/20/21/22 ebenfalls, dass die Fa. ***2*** Reinigungsarbeiten für ***3*** durchführe.

In derselben Niederschrift sagte Herr ***8***, dass sich am angeblichen Firmensitz in ***4*** kein Büro befand, sondern lediglich die Post dorthin kam. Er sagte auch aus, dass sich Herr ***7*** nur fallweise in Österreich aufhalte, im August und September 2012 zwar ein paar Tage da gewesen sei, aber nichts gemacht habe.

Im Lichte dieser Ausführungen könne das später vorgelegte und anders lautende Schreiben von Herrn ***7***, der zum Zeitpunkt dieser Bestätigung, in der übrigens sein eigener Name zweimal falsch geschrieben ist, bereits abgemeldet und unbekannten Aufenthaltes war und das Schreiben von Herrn ***9***, dem Mieter der Wohnung in ***4***, der bestätigt, dass Herr ***7*** dort wohnte, Firmenunterlagen dort aufbewahrte, geschäftliche Besprechungen dort abgehalten hat und der Firmensitz dort war, nur als von Herrn ***8*** veranlasste Schutzbehauptungen gesehen werden und würden somit jeglicher Grundlage und Beweiskraft entbehren.

Nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung sowohl des VwGH, als auch des UFS sei der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn auch "nur" eine falsche Adresse angegeben werde (z.B. VwGH 01.06.2006, 2002/15/0174; VwGH 26.09.2000, 99/13/0020; UFS 16.05.2007, RV/0126-G/04 etc.).

Eine bloße Zustelladresse reiche für den Vorsteuerabzug nicht aus und es existiere auch kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als "richtige" Geschäftsadresse. Diese sei nur maßgeblich, wenn und solange das liefernde bzw. leistende Unternehmen dort tatsächlich eine Geschäftstätigkeit entfalte (ebenfalls o.a. UFS Entscheidung).

Weiters sei auf den Rechnungen die Bezeichnung Unterhaltsreinigung angegeben worden.

Bei der Bezeichnung Unterhaltsreinigung handle es sich um einen Sammelbegriff, der keine handelsübliche Bezeichnung darstelle.

Da somit die Rechnungen der Fa. ***2*** GmbH nicht den Vorschriften des UStG entsprechen und nicht ordnungsmäßig sind, weil an der Rechnungsadresse kein Firmensitz bestand und von

dort keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde und die Bezeichnung Unterhaltsreinigung keine handelsübliche Bezeichnung darstellt, sei der Vorsteuerabzug daraus zu versagen.

Tz 2) Nichtanerkennung der Vorsteuern 06/2012 - 01/2013

Zeitraum	06/2012	07/2012	08/2012	09/2012	10/2012	11/2012	12/2012	1/2013
KZ060 laut UVA	6.303,04	5.601,81	5.792,29	6.865,70	6.421,19	6.986,56	6.949,38	5.64,06
abzüglich	- 369,15	- 369,15	- 369,15	- 369,15	- 369,15	- 369,15	- 369,15	- 369,15
KZ060 neu	5.933,89	5.232,66	5.423,14	6.496,55	6.052,04	6.617,41	6.580,23	4.694,91

Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013

Entsprechend obiger Feststellungen wurden in weiterer Folge Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 06/2012, 07/2012, 08/2012, 09/2012, 10/2012, 11/2012, 12/2012 und 01/2013, jeweils vom 10.06.2014 erlassen.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 erging am 8.7.2014 und jener für das Jahr 2013 am 16.12.2015.

Betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2012 bleibt ergänzend anzumerken, dass die auf **38.520,34 Euro** lautende Festsetzung der Abgabe auf einer in Höhe von **2.953,20 Euro** erfolgten Reduktion der Vorsteuern basiert.

Beschwerden vom 10. Juli 2014

Mit Eingabe vom 10.07.2014 erhob die Bf. Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2013 und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 und führte begründend aus:

1. Falsche Sachverhaltsannahme:

Die Behauptung der Außenprüfung, die Firma ***2*** GmbH hätte über eine Geschäftsadresse verfügt, die nicht in der Adresse1 lag, sei unrichtig. Die Geschäftstätigkeit der ***2*** GmbH stellte sich so dar, dass sie die Reinigungskräfte direkt zu den Geschäften (***3*** Restaurants) der Bf. schickte, um dort Reinigungsarbeiten durchzuführen.

Unmittelbar nach der durchgeführten Reinigung habe die Arbeitszeit der Reinigungskräfte geendet. Ein Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten der ***2*** GmbH habe den Reinigungskräften nicht zur Verfügung gestanden und sei - aufgrund des spezifischen Geschäftsfeldes - auch nicht erforderlich gewesen. Die ***2*** GmbH benötigte und verfügte lediglich über einen Arbeitsplatz zur Errichtung organisatorischer Tätigkeiten, wie etwa die Planung, Erstellung und Abrechnung von Angeboten und Leistungen. Dieser Arbeitsplatz habe sich in ***4*** befunden. Diesbezüglich werde auf die (dem Finanzamt auskunftsgemäß bekannte und hier nochmals angefügte) eidesstaatliche Erklärung des Herrn ***8*** verwiesen sowie auf die Zeugenaussagen von Herrn ***25*** und Herrn ***9*** im Verfahren vor dem Spruchsenat beim Finanzamt ***31***. Neben der Zustellung und Aufbewahrung von Dokumenten seien demnach auch Willensentscheidungen an der angegebenen Adresse getroffen worden, welche die Basis für die tatsächliche Geschäftstätigkeit bildeten. Die Wohnung in ***4*** könne also eindeutig als Geschäftsadresse angesehen werden (vgl. UFS 16.05.2007, RV/0126-G/04).

Zu den übrigen Behauptungen in der Niederschrift sei anzumerken, dass diese für den Vorsteuerabzug der Bf. keinerlei Voraussetzungen darstellen. Es sei irrelevant, ob der Geschäftsführer "der deutschen Sprache (nicht) mächtig sei" oder ob der Geschäftsführer über einen gültigen Aufenthaltstitel verfüge. Entscheidend sei ausschließlich, ob die im Umsatzsteuergesetz geforderten Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorlagen. Sprachkenntnisse oder Aufenthaltstitel seien keine im Umsatzsteuergesetz vorgesehenen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug.

2. Rechtswidrige Schlüsse aus der falschen Sachverhaltsannahme:

Gemäß der Rechtsprechung des EuGH stehe der Vorsteuerabzug auch bei objektiv falscher Anschrift zu, wenn der Leistungsempfänger alles ihm Zumutbare unternommen habe, um die Richtigkeit zu überprüfen. An die Rechnungen dürften keine Anforderungen gestellt werden, die die Ausübung des Rechtes zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren würden (EuGH Urteil vom 14.07.1988, Rs 123/87 und 330/07), Jeunehomme u.a. Slg. 1988, I-45178, vom 21.04.2005, Rs C-25/03, HE, Slg. 2005, I-3123). Im konkreten Fall habe die Bf. alles ihr Zumutbare unternommen, sie habe die UID-Nummer überprüft und vom Finanzamt bestätigen lassen, sodass sich die Frage aufdränge, wie die Bf. die vom Finanzamt behaupteten Verfehlungen der Firma ***2*** GmbH hätte bemerken sollen, wenn selbst das Finanzamt die umsatzsteuerliche Ordnungsmäßigkeit der Firma durch eine gültige UID-Nummer bestätigt habe.

Zusätzlich habe die Bf. den - auf den Rechnungen angegebenen - Firmensitz durch Einsichtnahme in das Firmenbuch kontrolliert und insofern auch auf das Firmenbuchgesetz vertraut. Zusammen mit dem Wissen der Bf., dass aufgrund des spezifischen Geschäftsfeldes gar keine typische Betriebsstätte an einer anderen Anschrift notwendig sei, habe die Bf. mit

der UID- und Firmenbuchbestätigung alles praktisch Zumutbare unternommen, um die Richtigkeit der angegebenen Anschrift zu kontrollieren, sodass deswegen eine Versagung des Vorsteuerabzuges rechtswidrig wäre. Schließlich führe auch die Betriebsprüfung in ihrem Bericht selbst an, dass "der Anschein der Seriosität" gegeben war. Schließlich hat der UFS unter Hinweis auf den EuGH und den OGH bereits festgestellt, dass auch im Wirtschaftsleben einen Vertrauensschutz gebe. Nur dann, wenn die objektive Sorgfaltswidrigkeit des Verhaltens eines anderen bereits eindeutig erkennbar ist, dürfe auf die Sorgfaltspflicht nicht mehr vertraut werden (UFS 02.05.2012, RV/0282-L/12).

In diesem Zusammenhang darf bereits jetzt darauf hingewiesen werden, dass es hierbei um eine Rechtsfrage von wesentlicher Bedeutung handle. Das Gericht werde zu entscheiden haben, ob ein Vorsteuerabzug tatsächlich gekürzt werden könne, wenn der Unternehmer, der diesen geltend macht, de facto keine Möglichkeit hatte, eine (angenommene) falsche Geschäftsadresse zu erkennen. Falls das Gericht der Ansicht der belangten Behörde folgt, würde dies nämlich wesentlichen Änderungen für sämtliche Unternehmer mit sich bringen, weil sie bei allen Lieferanten überprüfen müssten, ob die angegebenen Adressen tatsächlich korrekt sind. Die Überprüfung des Ortes der tatsächlichen Geschäftstätigkeit (wie etwa die Willensbildung der Geschäftsführung) sei aus praktischer Sicht aber nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand möglich.

Ergänzend wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.02.2014, 2013/15/0287 verwiesen, aus dem sich ergibt, dass es für die Frage der (richtigen) Anschrift darum gehe, dass der Unternehmer eindeutig feststellbar sei und keine Verwechslungsgefahr bestehe. Eine Versagung des Vorsteuerabzuges mangels richtiger Anschrift sei demnach nur zulässig, wenn der Unternehmer aufgrund der Rechnung nicht ohne weiters identifiziert werden könne. Im gegenständlichen Fall sei eine eindeutig Identifizierung des Leistungserbringers möglich gewesen, sodass auch unter Beachtung der aktuellen VwGH-Rechtsprechung eine Versagung des Vorsteuerabzuges rechtswidrig sei.

3. Verfahrensmangel mangels rechtzeitiger Bekanntgabe von (behaupteten) Rechnungsmängeln

Werden im Zuge von finanzamtlichen Überprüfungen Rechnungsmängel festgestellt, die den Vorsteuerabzug gefährden, ist die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung zu gewähren. Da die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegende Betriebsprüfung über Monate hinweg ihre anscheinend bereits vor Beginn der Betriebsprüfung zur Kenntnis gelangten Feststellungen des Betrugskoordinators des Finanzamtes nicht bekannt gegeben habe, konnte eine Rechnungsberichtigung nicht durchgeführt werden. Da die ***2*** GmbH mittlerweile im Firmenbuch gelöscht wurde, sei eine Rechnungsberichtigung mittlerweile unmöglich geworden. Dadurch würden an den Vorsteuerabzug überzogenen Formalanforderungen gestellt werden, die mit der Rechtsprechung des EuGH nicht in Einklang zu bringen seien. In der

Rs Polski Trawertyn hält der EuGH fest, dass vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und des Neutralitätsgrundsatzes der Vorsteuerabzug bei nicht berichtigbaren Rechnungsmängeln wegen fehlender Merkmale iSd Art. 226 MwStSys-RL bzw. § 11 UStG erhalten bleiben muss. Dies EuGH-Rechtsprechung sei im angefochtenen Bescheid unberücksichtigt geblieben, weshalb der Bescheid - auch unter der unrichtigen Annahme des Finanzamtes, es läge ein formaler Rechnungsmangel vor - rechtswidrig sei.

4. Verfahrensmangel mangels Parteigehör und nicht gewährter Akteneinsicht

Weiters wird die Beschwerde damit begründet, dass die Behauptungen der Betriebsprüfung betreffend die in der Niederschrift genannten Zeugenaussagen hinsichtlich der Geschäftsadresse aufgrund der bislang nicht gewährten Akteneinsicht nicht bekannt waren. Insofern habe die Bf. während der Betriebsprüfung auf diese Vorwürfe nicht eingehen können.

Ebenso verhalte es sich mit der Feststellung der Betriebsprüfung, die Leistungsbeschreibung auf den Rechnungen der Firma ***2*** GmbH sei mangelhaft. Da die Behauptung der mangelhaften Leistungsbeschreibung erstmalig in der Schlussbesprechung aufgestellt wurde, konnte darauf im laufenden Betriebsprüfungsverfahren nicht eingegangen werden. Diese Verletzung des Parteigehörs könne keinesfalls zu Lasten der Bf. ausgelegt werden. Abgesehen davon sei diese Behauptung vollkommen unzutreffend. Die Werkverträge enthalten äußerst detaillierte Leistungsbeschreibungen.

5. Zusammenfassung

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die angefochtenen Bescheide von einem falschen Sachverhalt ausgehen, weil die organisatorischen Tätigkeiten der Firma ***2*** GmbH in der Adresse¹ und die operativen Leistungen in den Restaurants der Bf. ausgeführt wurden. Dieser Nachweis sei bereits durch eine eidesstattliche Erklärung und zwei Aussagen vor dem Spruchsenat erbracht worden. Ergänzend wird ersucht zu bedenken, dass es denkungslogisch sei und nicht dem typischen Wirtschaftsleben entspreche, dass ein Unternehmer die Kosten für ein Büro (***4***) trage ohne es tatsächlich zu nutzen. Bereits aufgrund der falschen Sachverhaltsannahmen seien die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass die Bescheide selbst bei Außerachtlassung der falschen Sachverhaltsannahmen EU-rechtswidrig seien, wie die Bf. alles ihr zumutbare unternommen habe, um die Ordnungsmäßigkeit der strittigen Rechnungen zu kontrollieren. Gemäß EuGH-Rechtsprechung sei es unzulässig, an den Vorsteuerabzug so hohe Anforderungen zu stellen, dass er de facto unmöglich werde. Genau dies geschehe im gegenständlichen Fall, wenn man der Ansicht der Betriebsprüfung folge und vom Leistungsempfänger verlange, den Ort der tatsächlichen Geschäftsausübung durch eigene Erhebungen ausfindig zu machen. Die Dauer der bisherigen Erhebungen des Finanzamtes betreffend die Firma ***2*** GmbH haben gezeigt, mit welchem Aufwand dies sogar für eine

Behörde (die mehr Erhebungs- und Kontrollmöglichkeiten ausgestattet ist als ein Unternehmer) verbunden ist.

Einen ähnlich hohen Überprüfungsaufwand dem Leistungsempfänger anzulasten, wäre unverhältnismäßig und EU-rechtswidrig. Ebenso habe auch der Verwaltungsgerichtshof in einem seiner jüngsten Erkenntnisse die Formalanforderungen an Rechnungen relativiert, als er festgehalten hat, dass es beim Rechnungsmerkmal der Anschrift darum gehe, den Unternehmer eindeutig identifizieren zu können. Da die Identifikation des leistenden Unternehmens im vorliegenden Fall unstrittig eindeutig möglich war, wären die Bescheide auch unter der Annahme des falschen Sachverhaltes rechtswidrig.

Ergänzend werden die obig angeführten Verfahrensmängel aufgezeigt, die aufgrund der nunmehrigen Löschung der Firma ***2*** GmbH nicht mehr saniert werden können.

Begehrt wird die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Beigelegt wurde der Beschwerde eine eidesstattliche Erklärung des Herrn ***8***

Ergänzungsauftrag vom 8. September 2014

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 08.09.2014 wurde die Bf. aufgefordert alle den Rechnungen zugrundeliegenden schriftlichen Unterlagen und Werkverträge vorzulegen.

Mit Schreiben vom 16.10.2014 wurde von der Bf. ergänzend vorgebracht:

Der Vertrag mit der ***2*** GmbH ist angefügt.

Bei rechtzeitiger Gewährung der Akteneinsicht hätten weitere Nachweise hinsichtlich der Geschäftsadresse erbracht und dadurch ein Beitrag zur richtigen Sachverhaltsermittlung erbracht werden können. Dies sei nun nicht mehr möglich, sodass eine Akteneinsicht zum jetzigen Zeitpunkt nicht mehr zweckdienlich ist. Der Grundsatz des Parteiengehörs sei dadurch verletzt worden. Ebenso sei das Parteiengehör während der gesamten Betriebsprüfung nicht gewahrt worden, weil die Bf. mit den Vorwürfen zur mangelnden Geschäftsgebarung der ***2*** GmbH erst im Rahmen der Schlussbesprechung konfrontiert wurde, während das Finanzamt offenbar bereits zu Beginn der Betriebsprüfung (somit Monate davor!) über entsprechende Erhebungen informiert gewesen war.

Ergänzend wird vorgebracht, dass die Firma ***2*** GmbH auch an andere (fremde) Unternehmen abgerechnet habe und die Vorsteuern aus diesen Abrechnungen/Rechnungen von der zuständigen Betriebsprüfung anerkannt wurden.

Ergänzend wird hinsichtlich der Leistungsbeschreibung auf den Rechnungen der ***2*** GmbH vorgebracht, dass die einzelnen Leistungen auch aus den bereits vorliegenden Aufzeichnungen über erbrachte Reinigungsleistungen ersichtlich seien."

Vorgelegt wurden:

Vertrag für Gebäudereinigung zwischen der Bf. und ***2*** GmbH vom Juni 2012

Beschwerdevorentscheidung vom 24. Februar 2016

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.02.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

"Ad Anschrift des leistenden Unternehmers:

Sachverhaltsmäßig wird unter Bezugnahme auf die eidesstattliche Erklärung des Herrn ***8***, sowie auf die Zeugenaussagen ***25*** und ***9*** im Verfahren vor dem Spruchsenat beim Finanzamt ***31***, ***32*** (SpS ***29***) vorgebracht, die in den verfahrensgegenständlichen Rechnungen angegebene Anschrift des leistenden Unternehmens (der ***2*** GmbH), ***4*** sei zutreffend.

Dazu ist festzuhalten, dass der Geschäftsführer der ***2*** GmbH, Herr ***7***, am 01.02.2013 niederschriftlich angegeben hat, an nämlicher Adresse sei er dort noch nie in seinem Leben gewesen und wohne er dort ganz sicher nicht, dass er dort polizeilich gemeldet ist, habe er nicht gewusst. Der Firmen-PC und Firmenunterlagen befänden sich in der Wohnung von Herrn ***8***. Er wohne im 16. Bezirk.

Aktenkundig ist weiter ein Schreiben des Herr ***7*** vom 13.09.2013, in dem er bestätigt, in dem er den Sitz der ***2*** GmbH an ob genannter Adresse bestätigt und dass er dort bis Ende September dort gewohnt habe.

Dieser Bestätigung vom 13.09.2013 sei in Ansehung der Erstaussage vom 01.02.2013 keine Glaubwürdigkeit beizumessen. In Ansehung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs sei es der Lebenserfahrung entsprechend davon auszugehen, dass eine Erstaussage den tatsächlichen Verhältnissen entspreche, sie die Vermutung für sich habe, dass sie der Wahrheit am nächsten komme.

Herr ***8*** hat am 01.02.2013 niederschriftlich angegeben, dass die ***2*** GmbH nicht in der Reinigungsbranche tätig sei; sie keine Reinigungsarbeiten bei ***3*** durchführe. In dem Verfahren vor dem Spruchsenat hat er angegeben, nichts mit dem Reinigungsgeschäft zu tun gehabt zu haben.

Laut Bf. sei die Geschäftsbeziehung mit der ***2*** GmbH durch Herrn ***8*** zustande gekommen. Mit Schreiben vom 16.10.2014 wurde ein Vertrag über Gebäudereinigung, datiert mit Juni 2012, der als Vertragspartner die Bf. und alle ***3*** Restaurants der Gruppe ***11*** einerseits und die ***2*** GmbH andererseits als Vertragspartner ausweist, vorgelegt. Für die ***2*** GmbH sei dieser Vertrag von Herrn ***8*** unterfertigt worden.

In der eidesstattlichen Erklärung vom 28.03.2014 gibt Herr ***8*** an, Geschäftsunterlagen der ***2*** GmbH hätten sich ausschließlich in der Wohnung in ***12*** befunden, obwohl er am 19.02.2014 vor dem Spruchsenat angab, die Rechnungen der ***2*** GmbH habe er in seiner Wohnung gefunden. Letzteres entspricht auch den Angaben des Herrn ***7*** vom 01.02.2013, dass sich die Firmenunterlagen in der Wohnung des Herrn ***8*** befunden haben.

Dessen eidesstattlicher Erklärung vom 28.03.2014 ist in Ansehung dieser aufgezeigten Widersprüche seiner Angaben und der Erstangaben des Herrn ***7*** keine Beweiskraft beizumessen.

Hinsichtlich der Angaben der Herrn ***25*** und ***9*** sei im Sinne der Ausführungen der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13.5.2014 davon auszugehen, dass es sich dabei um von Herrn ***8*** veranlasste Gefälligkeitsbestätigungen handle.

Es sei daher sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass die ***2*** GmbH an der Adresse ***4*** im Zeitraum der Legung der verfahrensgegenständlichen Rechnungen keine Geschäftstätigkeit entfaltet habe. In diese Beurteilung füge sich auch die Aussage des Herrn ***8*** ein (Niederschrift vom 01.02.2013), Herr ***7*** sei im August und September 2012 ein paar Tage da gewesen, habe hier aber nichts gemacht und sei dann drei Monate bis zum Dezember 2012 in ***13*** gewesen.

Ergänzend ist zum Vorbringen, es sei unlogisch, Kosten für ein Büro (***4***) in Kauf zu nehmen, anzumerken, dass eine derartige Kostentragung nicht dokumentiert wurde und auch nicht aktenkundig ist; vielmehr war Herr ***9*** Mieter dieser Wohnung.

Ad Leistungsbeschreibung (Art und Umfang der sonstigen Leistung) laut den verfahrensgegenständlichen Rechnungen:

Die Rechnungen weisen, in unterschiedlichen Ausgestaltungen als Leistungsgegenstand aus: "Unterhaltsreinigung", "Extra Arbeit", Zusatzreinigung. Die Rechnungen verweisen weder auf den mit Schreiben vom 16.10.2014 vorgelegten Werkvertrag noch auf sonstige Aufzeichnungen über erbrachte Reinigungsleistungen.

Rechtslage UStG 1994;

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer jene Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt wurden, gesondert ausgewiesen worden sind.

Rechnungen gem. § 11 UStG 1994 müssen u.a. enthalten:

den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

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

Diese nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Festzuhalten ist, dass § 12 UStG 1994 den Schutz des guten Glaubens an der Erfüllung der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen nicht als Tatbestandsmerkmal vorsieht, auch nicht hinsichtlich der Richtigkeit von Rechnungsmerkmalen.

Darüber hinaus wird bemerkt, dass mit der Prüfung von Formelnachweisen, wie z.B. Firmenbucheintragungen hinsichtlich der Richtigkeit gültiger Geschäfts- und Rechnungsadresse, unternehmerischen Obliegenheiten nicht Genüge getan wird, weil auch unseriöse Unternehmer danach trachten, wenigstens die formalen Erfordernisse zu erfüllen. Dies gilt auch für die Vorsorge für das Bestehen einer gültigen UID. Es ist zu bedenken, dass bei Anbahnung einer intensiven Geschäftsbeziehung zur ***2*** GmbH durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin für zahlreiche Gesellschaften es der Beschwerdeführerin durchaus zumutbar gewesen wäre, sich auch persönlich vom im Firmenbuch angegebenen Firmensitz/der Geschäftsanschrift der ***2*** GmbH zu überzeugen, zumal dieser, laut geprüftem Firmenbucheintrag, in Wien gelegen wäre.

Eine Anschrift kann auch unrichtig sein, wenn sie mit der im Firmenbuch eingetragenen übereinstimmt (VwGH vom 24.02.2010, 2005/13/0006).

Ob die auf den Rechnungen angeführte Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers mit jener übereinstimmt, unter welcher er seine Firma im Firmenbuch eintragen ließ, ist für die Frage der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ohne Bedeutung (VwGH vom 10.08.2005, 2005/13/0059).

Die Tatsache, dass das Finanzamt eine UID-Nummer antragsgemäß vergibt, entbindet den Geschäftspartner aber auch nicht von seiner Verpflichtung, das Vorliegen der vom UStG geforderten Rechnungsmerkmale mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu überprüfen (UFS vom 22.10.2010, RW/2852-W/07).

Es ist Sache des Unternehmers, sich bereits vor Auftragserteilung über die Existenz bzw. Seriosität des Geschäftspartners zu informieren. Wird zu einem bisher nicht bekannten Unternehmen erstmalig eine Geschäftsbeziehung aufgenommen, entspricht es den Erfahrungen des Geschäftslebens, sich vorab von der Existenz des betreffenden leistenden Unternehmers zu überzeugen. Lediglich auf die Richtigkeit des Firmenbuchauszuges sowie die UID-Abfrage zu vertrauen, ohne sich über seinen neuen zukünftigen Geschäftspartner zu informieren, reicht nach der Rechtsprechung des VwGH ebenso wenig aus, wie auf die

Richtigkeit der Angaben des leistenden Unternehmers zu vertrauen (VwGH vom 01.06.2006, 2002/15/0174; VwGH vom 01.06.2006, 2004/15/0069). In keinem Fall ist der Leistungsempfänger geschützt (BFG vom 11.06.2014, RV/7100220/2009).

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist u.a., dass der Rechnung eindeutig die Unternehmer zu entnehmen sind, die einander als Leistungsempfänger einerseits und als Leistungserbringer andererseits gegenübergestanden sind. § 11 UStG 1994 erfordert für die eindeutige Feststellung der beteiligten Unternehmer bei Rechnungslegung nicht nur die Angabe des Namens, sondern auch der Adresse. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis, VwGH vom 01.06.2006, 2004/15/0069 ausgesprochen hat, kann somit auch die Angabe "nur" einer falschen Adresse nicht als "kleiner", dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden. Sowohl Name als auch Adresse sind notwendige Rechnungsangaben im Sinne des § 11 UStG 1994.

Die Angabe einer falschen Adresse ist kein "kleiner" Formalfehler, sondern schließt den Vorsteuerabzug aus (VwGH vom 24.04.1996, 94/13/0133, 0134, VwGH vom 26.09.2000, 99/13/0020, VwGH vom 25.04.2001, 98/13/0081, VwGH vom 01.06.2006, 2004/15/0069).

Gegenständliche Beschwerde nimmt Bezug auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.02.2014, 2013/15/0287. Im Beschwerdefall war keine Adresse angegeben, die zur Unauffindbarkeit des Unternehmens geführt hätte; es war bei der Anschrift der Beschwerdeführerin lediglich die Hausnummer um eine Ziffer zu niedrig angegeben worden. Damit blieb die Leistungsempfängerin aber eindeutig feststellbar. Eine Verwechslungsgefahr bestand nicht, zumal an der Anschrift mit der Hausnummer 27 - wie auch die Beschwerde ausführt - kein gleichlautendes oder ähnliches Unternehmen festgestellt werden konnte.

Dazu wird angemerkt: Der VwGH hat in seiner Entscheidung auch auf die Rechtsprechung des EuGH Bezug genommen und Aussagen zur Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzugs getroffen:

Der EuGH anerkennt in ständiger Rechtsprechung, dass das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine Rechnung besitzt.

Angesichts dieser Rechtsprechung sind geringfügige Schreibfehler wie etwa ein Ziffernsturz bei Angabe der Hausnummer der Leistungsempfängerin, die einer eindeutigen Rechnungszuordnung nicht im Wege stehen, kein Grund, von einer fehlenden Rechnungslegung im Sinne des § 11 UStG und einem deswegen unzulässigen Vorsteuerabzug auszugehen.

Mit dem Erfordernis der Angabe der Adresse des Leistungserbringers auf der Rechnung hat sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26.02.2014, 2011/13/0030 auseinander gesetzt und seine ständige Rechtsprechung, wonach diese inhaltlich richtig anzuführen ist, erneut bestätigt.

Verfahrensgegenständlich kann daher, mangels Angabe der richtigen Adresse, nicht wie vorgebracht, von einer eindeutigen Feststellbarkeit des, laut den verfahrensgegenständlichen Rechnungen, leistenden Unternehmers ausgegangen werden.

Ist eine Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt daher bei Angabe einer falschen Adresse keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung der verfahrensgegenständlichen Rechnungen ist festzuhalten, dass diese nur, für eine Leistungsbeschreibung im Sinne des § 11 UStG unzureichende Sammelbegriffe beinhalten. Auf andere Belege, die die erforderlichen Angaben hinsichtlich Art und Umfang der Leistung beinhalten, verweisen sie nicht.

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen im Sinne des § 11 UStG liegen daher hinsichtlich der die ***2*** GmbH als leistenden Unternehmer ausweisenden Rechnungen mangels Angabe deren richtiger Adresse und mangels Angabe von Art und Umfang der Leistung nicht vor.

EuGH-Judikatur:

Eine Sistierung des Erfordernisses einer ordnungsmäßigen Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist der EuGH-Rechtsprechung nicht zu entnehmen.

Die in der Beschwerde verwiesenen Entscheidungen des EuGH sind hinsichtlich des verfahrensgegenständlichen Streitpunkte-Rechnungsmerkmale nicht einschlägig, ging es doch in diesen primär um die Frage des Vorsteuerabzugs für Investitionen vor Entstehung einer Gesellschaft, den Vorsteuerabzug bei Erwerb eines Investitionsgutes durch eine Ehegattengemeinschaft und dessen unternehmerische Nutzung durch einen Ehegatten bzw. um nicht den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechende Rechnungsinhalte bei Lieferung eines Kfz (Bezeichnung des Liefergegenstandes).

Die Rechnungsmerkmale einer Normalrechnung entsprechen den unionsrechtlichen Vorgaben der RL 2001/115/EG vom 20.12.2001, ABL 2001/15, 24, nunmehr integriert in Art 226 und 227 MwSt-RL.

Verfahrensmangel mangels rechtzeitiger Bekanntgabe von (behaupteten) Rechnungsmängeln:

Welche Nachweise zur richtigen Sachverhaltsermittlung hinsichtlich der Geschäftsadresse (der ***2*** GmbH) nur in Abhängigkeit rechtzeitiger Gewährung der Akteneinsicht von der Beschwerdeführerin hätten beigebracht werden können, macht die Beschwerde nicht einsichtig.

Die ***2*** GmbH wurde bereits am 27.07.2013, d.h. kurz nach Beginn der Prüfung im Firmenbuch gelöscht.

Dadurch werden auch keine überzogenen Formalanforderungen an den Vorsteuerabzug gestellt. Die gestellten Formalanforderungen an den Vorsteuerabzug ergeben sich aus dem mit Gemeinschaftsrecht in Einklang stehenden § 11 UStG 1994.

Im Übrigen war die UID-Nummer der ***2*** GmbH bereits mit 19.01.2013 begrenzt worden und hätte daher keine berechtigten Rechnungen mehr ausstellen können, da für Zwecke einer Rechnungslegung allein eine UID-Nummer nicht zu vergeben ist (Ruppe/Achatz, 4, Aufl., Art. 28 Tz 8).

Verfahrensmangel Parteigehör/Akteneinsicht:

Aussagen laut Niederschrift-Schlussbesprechung: Diesbezügliche Verfahrensmängel wären einer Sanierung zugänglich. Wesentliche Punkte der Aussagen wurden in der Niederschrift dargelegt. Die Beschwerde gehe darauf jedoch nicht ein.

Fehlende Leistungsbeschreibung:

Dazu ist anzumerken, dass es dem Unternehmer, der Vorsteuer geltend macht, obliegt, das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sicherzustellen. Bei entsprechender Prüfung der Vollständigkeit der erforderlichen Rechnungsinhalte hätte dieser Rechnungsmangel der Beschwerdeführerin, in unmittelbarer zeitnaher Kenntnis des Sachverhalts, bereits bei Rechnungserhalt auffallen müssen."

Vorlageantrag vom 31. März 2016

Mit Eingabe vom 31.03.2016 stellte die Bf. einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht. In einer weiteren Eingabe vom 18.04.2016 verweist die Bf. auf die Entscheidung des EuGH vom 22.10.2015, GZ C-227/14 PPUH Stemcemp, wonach die Sichtweise des Finanzamtes - ein Unternehmer müsse den Firmensitz seines Lieferanten überprüfen - durch die 6. MwSt-RL nicht gedeckt sei.

Vorlage der Beschwerden an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 29.09.2016 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Prozessuale Vorbemerkungen

Zunächst ist festzustellen, dass zufolge der gesetzlichen Bestimmung des § 253 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide auch gegen die Umsatzsteuerbescheide gerichtet gilt.

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide sind nach der Rechtsprechung des VwGH zwar in vollem Umfang anfechtbar, haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung eines Jahresbescheides außer Kraft gesetzt werden.

Daraus ist im gegenständlichen Verfahren abzuleiten, dass der Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat Jänner 2013 durch den Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 16. Dezember 2015 außer Kraft gesetzt wurde.

Die Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 tritt als eigenständiger Bescheid an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für 01/2013 mit der Rechtswirkung, dass dieser Festsetzungsbescheid außer Kraft gesetzt wird.

Aus diesem Grund gilt die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 01/2013 gerichtete Beschwerde vom 10.07.2014 gemäß § 253 BAO auch als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 gerichtet.

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Firma ***2*** GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29.03.2010 gegründet und wurde unter FN ***15*** im Firmenbuch registriert. Ursprünglich betrieb die ***2*** GmbH unter ihrem damaligen Geschäftsführer Herrn ***30*** ein Gastronomieunternehmen.

Im 27.06.2012 erwarb Herr ***7*** sämtliche Gesellschaftsanteile und vertritt seit diesem Zeitpunkt die GmbH als alleiniger Geschäftsführer. Zeitgleich wurde laut Firmenbuchauszug der Betriebssitz nach ***4*** verlegt. Die Wohnadresse von Herrn ***7*** ist ident mit jener des Betriebssitzes. Am 27.07.2013 wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG von Amts wegen gelöscht.

Laut Gewerbeverzeichnisauszug wurde mit 10.07.2012 die Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe sowie die Durchführung von Reinigungstätigkeiten erteilt.

Alle in Rede stehenden Rechnungen wurden von der Firma ***2*** GmbH ausgestellt und weisen jeweils als Anschrift ***4***, mit der UID-Nr. ATU ***17***, FN ***15*** auf.

Aus dem Auszug des Zentralem Melderegister ist ersichtlich, dass Herr ***7*** in ***4*** im Zeitraum vom 12.06.2012 bis 31.07.2013 in Österreich hauptwohnsitzlich gemeldet ist. Unterkunftgeber ist Herr ***9***. Festgestellt wurde, dass Herr ***7*** zu diesem Zeitpunkt

aus ***13*** nach Österreich zugezogen ist und zu diesem Zeitpunkt über keinen Aufenthaltstitel in Österreich verfügte.

Hinsichtlich der ***2*** GmbH ergaben Erhebungen der Abgabenbehörde (Auskunft des Hausmeisters ***18***), dass an besagter Geschäftsanschrift die Firma ***2*** GmbH nicht bekannt ist. ***19***4 (Anmerkung: Geschäftsadresse der ***2*** GmbH laut Firmenbuch) wird laut Auskunft des Vermieters an Herrn ***9*** vermietet, der auch der einzige Mieter ist, und der mit den besagten Unternehmen in keinerlei Beziehung steht.

Laut telefonischer Auskunft des Steuerberaters gab dieser an, dass ihm hinsichtlich der Firma ***2*** GmbH im Jahr 2012 kein Geschäftsführerwechsel bekannt sei, laut seinen Unterlagen sei Herr ***33*** Geschäftsführer.

Der Erstkontakt der Bf. erfolgte für die ***2*** GmbH über Herrn ***8***. Dieser Kontakt entwickelte sich über ein persönliches Gespräch in einer der ***3*** Filialen. Nach Referenzen wurde nicht gefragt, da sich die Zusammenarbeit im Laufe der Zeit entwickelt hat. Der Firmensitz wurde nie aufgesucht. Die Rechnungen wurden auf das auf der Rechnung ausgewiesene Konto überwiesen.

Den Aufträgen lag der - aktenkundige - Vertrag zugrunde. Die Reinigung ist nach exakter Vorgabe und regelmäßiger Kontrolle erbracht worden. Arbeitsaufzeichnungen hat die Bf. für die Arbeiten durch Fremdfirmen nicht geführt, für die vereinbarte Leitung wurde ein Pauschalbetrag bezahlt. Es gab keine Stundenabrechnung. Die Rechnungen wurden per Post oder Mail geschickt oder persönlich übergeben.

Kleinere Teilbeträge wurden auch bar bezahlt, teils den jeweiligen Geschäftsführern, teils direkt den Reinigern. Der Grundpreis ergab sich aufgrund anderer Vergleichsangebote. Die Reinigung einzelner Geräte und Bereiche wurden im Beisein von Herrn ***8*** gestoppt und die Zeiten im beiliegenden Reinigungsplan vermerkt. Die Bf. hat nicht alle Leistungen aus Kostengründen angenommen, so z.B. reinigt die Bf. die Böden in einigen Restaurants selber.

Der Geschäftskontakt der ***2*** GmbH läuft über Herrn ***8***. Laut den dem Steuerberater vorliegenden Belegen handelt die ***2*** GmbH mit Zucker, es lagen zum damaligen Zeitpunkt offene Rechnungen vor, Herr ***8*** bringt letztlich nur Benzin- und Taxi-Belege. Herr ***8*** ist dem Steuerberater von einer Reinigungsfirma bekannt. Der Steuerberater erklärte sich mit der Begrenzung der UID-Nummer einverstanden.

In einer Niederschrift vom 01.02.2013 mit der Auskunftsperson ***8***, geb.***21*** gab dieser in Zusammenhang mit Arbeiten bei anderen Firmen zu Protokoll:

Er sei für den Ein- und Verkauf der ***2*** GmbH zuständig, diese handle mit Zucker. Weiters wollte die ***2*** GmbH Geschäfte mit Öl, Gold, Kupfer und Kerosin machen. Ab August 2012 hat die ***2*** GmbH keine Geschäfte mehr getätigt. Der Sitz befindet sich in ***4***, am

Hauptwohnsitz von Herrn ***7***. Ein Büro existiert dort nicht, es wird an dieser Adresse nur die Post entgegengenommen. Herr ***7*** schläft an dieser Adresse, wenn er in Österreich aufhältig ist. Das Gewerbe für Reinigungsarbeiten ist angemeldet, aber die ***2*** GmbH ist in dieser Branche nicht tätig, auch nicht bei den ***3*** Filialen. Die Rechnungen für die ***2*** GmbH schrieb am Anfang Herr ***30*** ("Er hat Fehler gemacht. ... Die habe ich ausgebessert."). Über Reinigungsarbeiten gibt es keine Rechnungen. Die ***2*** GmbH hat in derzeit ab Juni 2012 keine Reinigungsarbeiten getätigt und wurde auch nicht mehr unternehmerisch tätig.

2. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen, wie Bescheid, Bericht über die Schlussbesprechung, Beschwerde, wie auch folgenden Beweismittel:

Firmenbuchauszug der Bf. FN ***23***

Firmenbuchauszug der ***2*** GmbH, FN ***15***

Niederschrift der Einvernahme von Herrn ***8*** als Auskunftsperson betreffend Funktion bei der ***2*** GmbH vom 01.02.2013

Niederschrift über die Einvernahme von Herrn ***7*** als Auskunftsperson betreffend Funktion bei der ***2*** GmbH vom 01.02.2013

Niederschrift des Finanzstrafverfahrens über die mündliche Verhandlung gegen 1) ***7***, 2) ***8*** und 3) ***2*** GmbH vom 19.02.2014

Eidesstattliche Erklärung von Herrn ***8*** vom 28.03.2014

Bestätigung des Herrn ***9*** vom 23.08.2013

Schreiben des Herrn ***7*** vom 13.09.2013

3. Rechtsgrundlagen

3.1. Nationales Recht

§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 lautet: Der Umsatzsteuer unterliegen folgende Umsätze: Die Lieferung und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet: Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein 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 Vorsteuerbeträge abziehen.

Die Unternehmereigenschaft des "anderen Unternehmers" muss objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG 1994 gegeben sein. Das gilt selbst dann, wenn der Leistungsempfänger alle zumutbaren Schritte unternommen hat, um sich über die Unternehmereigenschaft des Partners zu vergewissern. Das UStG 1994 kennt keinen Schutz des guten Glaubens. Stellt sich die fehlende Unternehmereigenschaft nachträglich heraus, ist der Vorsteuerabzug zu korrigieren (Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar4 § 12, Tz 33 m.w.N.).

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist eine Tätigkeit, die nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen betrieben wird, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 zählt all jene Merkmale einer Rechnung auf, die vorliegen müssen, um beim Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zu gewährleisten. Führt ein Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 aus, so ist er berechtigt, und soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. 663/1994 müssen Rechnungen grundsätzlich folgende Angaben enthalten:

den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;

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

den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.

das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4 UStG 1994) und den anzuwendenden Steuersatz;

den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Gemäß § 11 Abs. 3 UStG 1994 ist für die unter § 11 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geforderten Angaben jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der

Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 idF AbgSiG 2007, BGBl I 99 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für ein 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. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

In Bezug auf die umsatzsteuerliche Beurteilung hat der VwGH im Erkenntnis vom 26.03.2014, 2009/13/0172 unter Bezugnahme auf die Judikatur des EuGH dargelegt: "Wie der EuGH in mittlerweile ständiger Judikatur ausführt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Die objektiven Kriterien für den Vorsteuerabzug sind demnach nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Gleiches gilt aber auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist."

In seinem Erkenntnis vom 14.10.2010, 2008/15/0124 führt der VwGH zum Vorsteuerabzug aus: "Konnte aber die belangte Behörde ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften davon ausgehen, dass die I GmbH nicht der Erbringer der in den Rechnungen bezeichneten Leistungen gewesen ist und auch nicht die in den Rechnungen genannten Beträge erhalten hat, dann wurde der Beschwerdeführerin die Geltendmachung der in diesen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer zu Recht versagt und die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge zu Recht nicht als Betriebsausgabe zugelassen."

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind.

Danach sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten

und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH vom 26.01.2004, 2000/17/0172, VwGH vom 21.02.2007, 2005/17/0088, VwGH vom 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH vom 23.02.1994, 92/15/0159).

Gemäß § 138 BAO ist der Abgabepflichtige dazu verpflichtet die Richtigkeit seiner Angaben, durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu beweisen.

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Bf die als Umsatzsteuer ausgewiesenen Beträge aus den Rechnungen der ***2*** GmbH als Vorsteuer geltend machen kann. Für die Abgabenbehörde bestanden aufgrund ihrer Ermittlungsergebnisse Zweifel daran, wer die in Rechnung gestellten Leistungen an die Bf. erbracht hat und hat diese Rechnungen als von Scheinfirmen ausgestellt qualifiziert. Es liege bei der Rechnungsausstellerin keine unternehmerische Tätigkeit vor, nach Ansicht der Bf. jedoch sei sie hinsichtlich der Überprüfung der unternehmerischen Tätigkeit der Rechnungsausstellerin durch Abfragen der UID-Nummer und des Firmenbuchauszuges ihrer Sorgfaltspflicht hinreichend nachgekommen und der Vorsteuerabzug stehe zu.

3.1.1. Daraus folgt rechtlich:

Name und Anschrift des leistenden Unternehmers (§ 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994):

Die Außenprüfung stellt anlässlich ihrer Erhebungen fest, dass sich an der Sitzadresse der ***2*** GmbH keine Anhaltspunkte für eine dort ausgeübte Geschäftstätigkeit ergeben haben, die Gesellschaft ist am angeblichen Betriebsort nicht existent und der Geschäftsführer nicht ständig in Österreich aufhältig.

Am 01.02.2013 gab Herr ***7***, der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer und Alleingesellschafter der ***2*** GmbH zu Protokoll, dass er die im Firmenbuch angeführte Adresse nicht kenne und wusste ebenfalls nicht, dass er in Österreich im Zentralen Melderegister gemeldet ist. Als Schlafstelle während seiner Österreich-Aufenthalte benutzt er die Wohnung seines Cousins Herrn ***8***. Die Unterlagen für die ***2*** GmbH würden

sich seines Wissens nach in der Wohnung von Herrn ***8*** im 16. Bezirk befinden. Er vertritt die ***2*** GmbH nur papiermäßig als Geschäftsführer, die Geschäfte wickelt Herr ***8*** ab.

Aktenkundig ist weiters ein Schreiben vom 13.09.2013 von Herrn ***7***, in welchem er den Sitz der ***2*** GmbH sowie seinen Wohnsitz in ***4*** bestätigt.

Auch wenn ein Wohnsitz eines Geschäftsführers im Inland nicht Voraussetzung für die Tätigkeit einer in Österreich eingetragenen Gesellschaft ist, ist festzustellen, dass ungeachtet einer entsprechenden Vorschrift dessen Fehlen ein Indiz für die mangelnde Leistungserbringung sein kann (vgl. VwGH vom 22.10.2010, 2007/15/0173: "Die S. GmbH war an der im Firmenbuch angegebenen Anschrift ebenso unbekannt wie ihr Geschäftsführer, der nach den Meldedaten sich am 12. Juli 2001, also lange vor den Rechnungsdaten, ins Ausland abgemeldet hat. Das Beweisverfahren hat daher keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass durch die behaupteten Gesellschaften Leistungen an die Gemeinschuldnerin erbracht worden sind...").

Aufnahme der Geschäftsbeziehungen

Die Bf. wurde von Herrn ***8*** kontaktiert, der einen Kostenvoranschlag für die durchzuführenden Arbeiten vorlegte. Bei diesem Kostenvoranschlag handelt es sich um ein Pauschalangebot, welches der Rechnung zugrunde gelegt wurde. Am 01.03.2013 hat Herr ***8*** niederschriftlich im Finanzamt angegeben, dass die ***2*** GmbH nicht in der Reinigungsbranche tätig war und keine Reinigungsarbeiten für die Bf. erbracht hat.

Die Bf. brachte vor, dass der Kontakt über Herrn ***8*** zustande kam. Aktenkundig ist ein Vertrag über Gebäudereinigung, datiert mit Juni 2012, abgeschlossen zwischen der ***26*** Restauranterrichtungs- und Betriebs GmbH und allen ***3*** Restaurants der Gruppe ***11*** einerseits und der ***2*** GmbH andererseits. Für die ***2*** GmbH wurde dieser Vertrag von Herrn ***8*** unterfertigt.

Die Erstgespräche fanden in einem der ***3*** Lokale der Bf. statt. Es wurden jedoch weder die Geschäftsanschrift überprüft, noch ob Herr ***8*** tatsächlich für die ***2*** GmbH tätig werden konnte.

Die Bf. legte einen Firmenbuchauszug sowie die Bestätigung einer UID-Nummer vor. Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Grundsätzlich kann aus Unterlagen wie Firmenbuchauszügen, Bestätigungen von UID-Nummern, Steuernummern uä nicht geschlossen werden, dass das Unternehmen tatsächlich existiert und die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Zahlungen

Die Zahlungen zur Begleichung der erbrachten Leistungen erfolgte auf das auf der Rechnung angegebene Bankkonto oder bar. Festgestellt wurde, dass bei behaupteter Barzahlung diese an Herrn ***8*** erfolgte und nicht an den Geschäftsführer.

Die Unauffindbarkeit des Geschäftsführer-Gesellschafters der Unternehmerin, die Nichtexistenz der Firma an der in den Rechnungen aufscheinenden Adresse, die Tatsache, dass ohne Kontrolle Überweisungen auf das auf der Rechnung aufscheinende Konto vorgenommen wurden, waren ausreichend maßgebliche Gründe für die Annahme, dass die ***2*** GmbH nicht Empfänger der Zahlungen war und die in den Rechnungen abgerechneten Leistungen nicht erbracht hat.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 26.02.2002, 2000/13/0013 erwogen: "Gerade der Erweisbarkeit des Zahlungsflusses kommt im gegebenen Zusammenhang aber entscheidendes Gewicht zu. Geht es doch darum, wer als letzter in der Kette der Subunternehmer über jene Gelder verfügt hat, welche für die Bezahlung nicht gemeldeter Arbeitskräfte Verwendung gefunden haben sollen."

Ist eine Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt nach traditioneller Sicht bei Angabe einer falschen Adresse keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der EuGH hat in seinen Urteilen zur Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug dieser jedoch lediglich eine Dokumentationsfunktion beigemessen, die nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht dazu führen kann, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu versagen, weil die Rechnung nicht die vorgeschriebenen Angaben enthält. Vielmehr können die von der Mehrwertsteuerrichtlinie geforderten Angaben auch anders als durch die Rechnung nachgewiesen werden (EuGH 21.04.2005, C-25/03 "HE"; 01.03.2012, C-280/10 "Polski Trawertyn"). Entscheidend ist das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen. Dazu hat die Behörde alle ihr vorliegenden Informationen zu berücksichtigen.

Der Vorsteuerabzug steht folglich trotz formell nicht ordnungsgemäßer Rechnung zu, wenn die Abgabenbehörde über sämtliche Daten verfügt, um festzustellen, dass die materiellen Voraussetzungen vorliegen (vgl. Ruppe, UStG5, § 11 Tz 57 2. Absatz letzter Satz).

Das Gesetz enthält keine klare Regelung für den Fall, dass die Rechnung zwar die erforderlichen Angaben enthält, die Angaben aber nicht dem tatsächlichen Geschehen oder der Rechtslage entsprechen. Nach der Rechtsprechung des VwGH setzt eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 nicht notwendig Übereinstimmung zwischen der in Rechnung bekundeten Fakten und dem tatsächlichen Geschehensablauf voraus (VwGH vom 23.06.1983, 82/15/0026; VwGH vom 16.03.1987, 85/15/0329). Hinsichtlich der materiellrechtlichen

Voraussetzungen derartiger Falschrechnungen ist zu unterscheiden, ob die unrichtige Angabe für den sorgfältig handelnden Leistungsempfänger leicht erkennbar ist oder nicht.

Liegt eine Rechnung im Sinne des Art 226 MwSt-RL vor, die sämtliche erforderlichen Merkmale enthält, von denen einzelne unzutreffend sind, wie im vorliegenden Fall eine unzutreffende Adresse, ist eine Berichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzuges nicht erforderlich, wenn die Unrichtigkeit für den Leistungsempfänger nicht offensichtlich war (Ruppe, UStG⁵, § 11 Tz 58/1 Punkt 2).

Sinn dieser Gesetzesbestimmung ist es, dass der Rechnung eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen ist, der tatsächlich geleistet hat (VwGH vom 26.11.2014, 2010/13/0185). Die Angabe von Name und Anschrift des liefernden und leistenden Unternehmers in einer Rechnung dient nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine (zum Vorsteuerabzug berechtigende) Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer (vgl. VwGH vom 01.06.2006, 2004/15/0069). Es genügt daher nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat, es muss der Rechnung eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung tatsächlich erbracht hat (VwGH vom 29.03.2001, 2000/14/0152; VwGH vom 01.06.2006, 2002/15/0174; vgl. Ruppe, UStG⁵, § 11 Tz 59).

Der Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Fehlt diese Leistung, so kann die Vorsteuer nicht abgezogen werden, auch wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet oder bezahlt hat (VwGH vom 28.10.2009, 2007/15/0159).

Aufgrund der vom Bundesfinanzgericht als wahr gewerteten Aussage von Herrn ***8***, - die mit der Aussage des steuerlichen Vertreters ("... laut Belegen handelt die R- GmbH mit Zucker ...") übereinstimmt - der zu Protokoll gab, dass die ***2*** GmbH weder Reinigungsarbeiten noch andere Bauarbeiten durchgeführt hat, sondern nur im Zuckerhandel tätig war, sind die in der Rechnung ausgewiesenen Leistungen nicht vom Rechnungsaussteller erbracht worden.

Gemäß Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar⁴, § 11 Rz 59 genügt es auch nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat, es muss vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung erbracht hat.

Bei den Erhebungen des Finanzamtes, deren Ergebnis das Bundesfinanzgerichtes als glaubhaft erachtet, konnten an der Rechnungsadresse keine Betriebsräumlichkeiten des Unternehmens festgestellt werden. Die im Firmenbuch ausgewiesene Adresse ist ident mit der (nur während dieses Zeitraumes aufscheinenden) Wohnanschrift des Geschäftsführers und Alleingesellschafters, Herrn ***7***. Es liegt zwar eine Anmeldung im Zentralen Melderegister

des Geschäftsführers und Alleingeschafters vor, er hat sich bei seiner Einvernahme durch die Finanzverwaltung hinsichtlich seines Wohnsitzes bzw. Betriebssitzes jedoch in Widersprüche verwickelt. Einen weiteren Wohnsitz im Inland gibt es nicht. Davor und danach gab es ebenfalls keine Meldung von Herrn ***7*** in Österreich.

Aus den Ermittlungsergebnissen ergibt sich damit eindeutig, dass weder der Ort der Geschäftsleitung noch der Geschäftstätigkeit im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sich im Leistungs- und Abrechnungszeitpunkt an der angegebenen Rechnungsadresse befunden hat.

Da die ***2*** GmbH die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht hat, muss davon ausgegangen werden, dass die gegenständlichen Reinigungsarbeiten unter Zuhilfenahme von "Schwarzarbeitern" oder von der Bf. bzw ihrer Bevollmächtigten selbst ausgeführt wurden.

Daran vermag auch der Umstand, dass es sich bei der Rechnungsadresse um die Geschäftsanschrift laut Firmenbuch gehandelt hat, nichts zu ändern. Es gibt keinen wie auch immer gearteten, sich auf steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauensschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse (welche eine bloße Zustelladresse sein kann), die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. § 15 UGB gilt lediglich für den Geschäftsverkehr und schützt den guten Glauben Dritter im Geschäftsverkehr an wichtige Tatsachen und Rechtslagen. Im Bereich des öffentlichen Rechts greift § 15 UGB nicht (vgl. Krejci, Handelsrecht, 2. Auflage, Wien 2001, 57 und beispielsweise die Entscheidung des OLG Wien, 28R57/98b vom 29.05.1998, wonach die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsanschrift einer GmbH trotz Eintragungspflichten bzw. der Publizität des § 15 UGB keine taugliche Abgabestelle für die Zustellung eines Konkurseröffnungsantrages ist, wenn der Empfänger dort nie irgendeine Tätigkeit ausgeübt hat).

Der gemäß § 4 GmbHG im Gesellschaftsvertrag einer GmbH zwingend zu nennende Sitz soll prozessuale Zuständigkeiten örtlich festlegen und den Ort determinieren, an dem die Generalversammlung statt zu finden hat (§ 36 GmbHG). Der Sitz der Gesellschaft muss aber keinesfalls mit dem Ort, von dem aus die Verwaltung der Gesellschaft geführt wird oder die Gesellschaft ihre laufende Geschäftstätigkeit entfaltet, identisch sein. Aus diesem Grund erfolgen diesbezüglich durch das Firmenbuchgericht weder Überprüfungen bei der Ersteintragung noch bei späteren Verlegungen (vgl. Koppenssteiner, GmbHG-Kommentar, § 4 Rz. 4f).

Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift lassen daher keine Aussagen über den Ort der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zu. Aus diesen rechtlichen und faktischen Gründen kann daher im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als "richtige" Rechnungsadresse bestehen.

Gleiches gilt für etwaige vorgelegte Bescheinigungen der Gewerbe- oder Finanzbehörden angeführten (Zustell-)Adressen der Unternehmen.

Die Angaben von Namen und Anschrift des liefernden und leistenden Unternehmers in einer Rechnung dienen nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine (zum Vorsteuerabzug berechtigende) Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer (vgl. VwGH 01.06.2006, 2004/15/0069).

Auf den "guten Glauben" des Rechnungsempfängers in Bezug auf die Rechnungsmerkmale kommt es nicht an (vgl. etwa VwGH 13.09.2006, 2003/13/0004).

Eine "Ungreifbarkeit des Leistungserbringers" ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat (vgl. VwGH 01.06.2006, 2002/15/0174, 2003/13/0004).

Den vorgelegten Unterlagen wie Firmenbuchauszüge, Bestätigungen von UID-Nummern, Steuernummern udgl. kommt dabei lediglich Indizwirkung zu, aus deren Vorhandensein aber noch keinesfalls eindeutig geschlossen werden kann, dass das abgefragte Unternehmen die Leistungen auch tatsächlich erbracht hat oder nicht.

Es ist jeden Geschäftspartner zumutbar und fällt in die Pflicht eines ordentlichen Unternehmers, sich vor Auftragsvergabe von der Redlichkeit seines Kontrahenten durch die zur Verfügung stehenden Kontrollmöglichkeiten zu überzeugen. Dies hat besonders im Bereich der Risikobranchen - wie eine Nebenbranche der Baubranche - Gültigkeit. Wenn von den zahlreichen Möglichkeiten zur Überprüfung und Dokumentation nicht oder unzureichend Gebrauch gemacht wird, der Geschäftspartner sich als unehrlich erweist, so fällt dies unter das Unternehmerwagnis.

Die Bf. ist ihrer Sorgfaltspflicht durch vorwiegend passives Verhalten (Kontaktaufnahme durch Gespräche in einem der Lokale der Bf, der Firmensitz des Unternehmers wurde nicht aufgesucht, keine Maßnahmen zur Überprüfung des Unternehmers) nicht gerecht geworden.

Die Bf. hat sich nicht davon überzeugt, dass das Unternehmen an der im Firmenbuch ansässigen Adresse tatsächlich seinen Sitz hat und verfügte auch über keinerlei sonstige Informationen über feste Adressen des Fremdleisters. Sie hat sich auch nicht näher über den Betrieb der jeweiligen Unternehmung und zwar insbesondere darüber informiert, ob diese in der Lage war, entsprechende Leistungen überhaupt und ordnungsgemäß zu erbringen. Eine Beauftragung von Firmen wird im Allgemeinen wohl nur dann erfolgen, wenn man sich davon überzeugt hat, dass der Auftragnehmer in der Lage ist, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen, dies umso mehr, als die Bf. nicht auf entsprechende Erfahrungen mit der in Rede stehenden Firma zurückgreifen konnte, weil sie mit dieser erstmals in Verbindung

getreten ist. Dass die Bf die Firma, von der sie abgesehen von deren rechtlicher Existenz nichts wusste, und zu der sie zuvor noch keinen geschäftlichen Kontakt hatte, nicht näher überprüfte, ist nicht plausibel.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt, oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. (z.B. VwGH vom 25.04.1996, 95/16/0244; VwGH vom 19.02.2002, 98/14/0213; VwGH vom 09.09.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen.

Im gegenständlichen Verfahren wurde seitens der Bf. von Kontrollmöglichkeiten kein Gebrauch gemacht. Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über handelnde Personen oder sonstiger Schriftverkehr, welche in aller Regel bei Geschäftsabläufen zwangsläufig anfallen, wurden nicht vorgelegt.

Die Leistungserbringung durch die in Rede stehende Firma konnten weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden.

Die Ansicht der Bf., dass (unabhängig von der Leistungserbringung) alleine aufgrund ihrer vorgelegten Unterlagen mit Sicherheit davon ausgegangen werden konnte, dass das in der Rechnung ausgewiesene Unternehmen auch (operativ) tätig war (und nicht z.B. in Betrugsabsicht gegründet oder fortgeführt wurden, wobei Hintermänner über entsprechende Unterlagen verfügten) ist nichtzutreffend. Es ist vielmehr auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen.

Da sich in Bezug auf die verfahrensgegenständliche Firma aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergab, dass die in der Rechnung aufscheinende Firma die Leistungen nicht erbracht hat, wurde der Abzug der darin ausgewiesenen Vorsteuer zu Recht versagt.

Die angefochtenen Bescheide stehen daher im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wenn die Abgabenbehörde den Vorsteuerabzug für jene Rechnung, die als Adresse die ***2*** GmbH, aufweist, deswegen versagt, weil die (angeblich) leistende Unternehmerin an der von ihr beim Firmenbuch und beim Finanzamt angegebenen Adresse ***4*** nicht existiert.

Ein Vorsteuerabzug aus den verfahrensgegenständlichen Rechnungen steht somit nicht zu.

3.2. Vorliegen der materiellrechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach der Rechtsprechung des EuGH

3.2.1. Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Titel X ("Vorsteuerabzug") der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält ein Kapitel 1 ("Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug"), das die Art. 167 bis 172 umfasst.

Art. 167 lautet: "Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht."

In Art. 168 der Richtlinie heißt es: "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;

..."

Kapitel 4 ("Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug") des genannten Titels X der Richtlinie umfasst die Art. 178 bis 183.

Art. 178 bestimmt: "Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und dem Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

..."

Art. 179 der Richtlinie lautet: "Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird.

Die Mitgliedstaaten können jedoch den Steuerpflichtigen, die nur die in Artikel 12 genannten gelegentlichen Umsätze bewirken, vorschreiben, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug erst zum Zeitpunkt der Lieferung ausüben."

Titel XI ("Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen") der Richtlinie enthält ein Kapitel 2 ("Identifikation"), das die Art. 213 bis 216 umfasst.

In Art. 213 Abs. 1 heißt es: "Jeder Steuerpflichtige hat die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen.

..."

Kapitel 3 ("Erteilung von Rechnungen") des genannten Titels XI der Richtlinie umfasst die Art. 217 bis 240 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

Art. 220 sieht vor: "Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder trägt dafür Sorge, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:

1. Er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person.

..."

In Art. 226 der Richtlinie heißt es: "Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

das Ausstellungsdatum;

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

die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat;

die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung, für die er Steuerschuldner ist, oder eine Lieferung von Gegenständen nach Artikel 138 erhalten hat;

den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers;

Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen;

das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung im Sinne des Artikels 220

Nummern 4 und 5 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist;

die Steuerbemessungsgrundlage für die einzelnen Steuersätze beziehungsweise die Befreiung, den Preis je Einheit ohne Mehrwertsteuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind;

den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz;

den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird;

..."

Kapitel 4 ("Aufzeichnungen") des genannten Titels XI der Richtlinie umfasst die Art. 241 bis 249.

Art. 242 lautet: "Jeder Steuerpflichtige hat Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und ihre Kontrolle durch die Steuerverwaltung ermöglichen."

Art. 244 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet: "Jeder Steuerpflichtige sorgt für die Aufbewahrung von Kopien aller Rechnungen, die er selbst, der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, sowie aller Rechnungen, die er erhalten hat."

Art. 250 Abs. 1 in Kapitel 5 ("Erklärungspflichten") des genannten Titels XI der Richtlinie sieht vor: "Jeder Steuerpflichtige hat eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der für diese Steuer und Abzüge maßgeblichen Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erforderlich ist."

Art. 273 in Kapitel 7 des genannten Titels XI der Richtlinie lautet: "Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen."

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen."

Der Gerichtshof der Europäischen Union vertritt die Auffassung, dass eine Rechnung zwar eine wichtige Dokumentationsfunktion erfüllt, aber unter bestimmten ausnahmsweisen Umständen die Angaben für den Vorsteuerabzug auf andere zulässige Weise als durch eine Rechnung nachgewiesen werden können und das Erfordernis, über eine in allen Punkten der Richtlinie 2006/112/EG entsprechende Rechnung zu verfügen, bei Vorliegen dieser besonderen Umstände das Erfordernis des Nachweises mittels Rechnung geeignet wäre, das Abzugsrecht eines Steuerpflichtigen in Frage zu stellen (vgl. etwa EuGH 01.03.2012, C-280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna*).

Vorweg ist festzuhalten, dass derartige besondere Umstände wie in der Rechtssache *Polski Trawertyn* (dort: Vorsteuerabzug durch die Gesellschaft bei Rechnung an die Gesellschafter vor Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister) hier nicht vorliegen.

Allerdings sind Unregelmäßigkeiten von Rechnungen bei der vom nationalen Gericht vorzunehmenden Gesamtbeurteilung des Falles sehr wohl zu berücksichtigen (vgl. EuGH 31.01.2013, C-643/11, *LVK - 56 EOOD*).

In den Urteilen *Geisel* (EuGH vom 15.11.2017, Rs C-374/16) und *Butin* (C-375/16, Rn 41ff) führt der EuGH aus, dass die Angaben, die eine Rechnung letztlich enthalten muss, eine Kontrolle der Steuerabfuhr und des Bestehens des Vorsteuerabzugsrechtes ermöglichen sollen.

Nach Art. 9 Abs. 1 MwSt-RL gilt als "Steuerpflichtiger", wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als "wirtschaftliche Tätigkeit" gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Um den Vorsteuerabzug mangels formeller Voraussetzungen trotzdem geltend zu machen, müssen folgende materielle Voraussetzungen erfüllt werden:

Der Betroffene ist ein Steuerpflichtiger iSd Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Die zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen werden vom jeweiligen Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet.

Die Gegenstände oder Dienstleistungen wurden auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht.

Strittig ist, ob die zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführten Leistungen (hier die Reinigungsarbeiten) überhaupt erbracht wurden.

Die Leistung wurde auch nicht auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen erbracht. Dazu ist auszuführen, dass es sich bei der ***2*** GmbH um keinen Steuerpflichtigen handelt, da die Gesellschaft nur zum Zweck eines Umsatzsteuermisbrauchs gekauft wurde (Antrag auf Eintragung im Firmenbuch vom 15.06.2012) und ca. ein Jahr danach die Gesellschaft von Amts wegen gelöscht wurde (Eintragung im Firmenbuch am 27.07.2013).

Im Erkenntnis vom 11. Februar 2017, RV/7101049/2010, kommt das BFG zum Ergebnis, dass - EuGH 15. September 2016, C-516/2014, Barlis und EuGH 15. September 2016, C-518/14 Senatex, folgend - in einer Rechnung zumindest angeführt sein müsse, wer wann an wen was geleistet habe und wie hoch das Entgelt gewesen sei. Fehle eine dieser Mindestanforderungen an eine Rechnung oder seien die Angaben in der Rechnung fehlerhaft, sei ein Vorsteuerabzug nur dann zulässig, wenn die beschwerdeführende Partei den Nachweis erbringe, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt seien. Als Nachweis dafür sei jede von der Bf beigebrachte Information zu berücksichtigen. Es sei bei allen Rechnungen als erwiesen anzusehen, dass sie von jenen inländischen Unternehmern ausgestellt worden seien, die die darin angegebenen Leistungen für die Bf. erbracht haben.

Der Vorsteuerabzug setzt somit auch voraus, dass in der Rechnung jener Unternehmer ausgewiesen wird, der die Leistung tatsächlich erbracht hat.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde in dem den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Bericht über die Außenprüfung festgestellt, dass es sich bei der Rechnungsausstellerin um eine "nichtleistungserbringende Firmen" gehandelt hat.

3.2.2. Gutglaubensschutz des Leistungsempfängers: "wissen oder hätte wissen müssen"

Die den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildende Frage, ob die Eingangsrechnungen der ***2*** GmbH die Bf. zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist auch in Zusammenhang mit der Frage zu beurteilen, ob die Bf "wissen oder hätte wissen müssen", dass sie an einem Umsatzsteuerbetrug beteiligt war.

Nach der Rechtsprechung des EuGH steht dem Leistungsempfänger ein Vorsteuerabzug für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auch dann zu, wenn die Leistung Teil einer Kette ist, an der ein Unternehmer beteiligt ist, der seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nicht nachkommt (vgl. EuGH 12.01.2006, Rs C-354/03, 355/03, C-484/03 Optigen Ltd u.a.; EuGH 06.07.2006, Rs C-439/04, Kittel u.a.).

Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung (vgl. EuGH 03.03.2004, Rs C-395/02, Transport Service).

Demgemäß hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30.03.2006, 2002/15/0203, festgehalten: Kommt die Finanzbehörde zu der Auffassung, dass aufgrund der ungewöhnlichen Abwicklung der Umsätze ein Mehrwertsteuerbetrug realisiert werden soll und hat der Unternehmer davon Kenntnis oder hätte zumindest davon Kenntnis haben können, "dann steht ihm das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu". Der Verwaltungsgerichtshof verweist in dem vorstehenden Erkenntnis auf das EuGH-Urteil in der Rs Optigen Ltd und versagte den Vorsteuerabzug zum einen aufgrund des Fehlens des formalen Rechnungsmerkmals als "Ausweis des Entgelts" gemäß § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 und führte zum anderen die Bösgläubigkeit des Steuerpflichtigen ins Treffen.

Demnach ist das Recht auf Vorsteuerabzug durch das nationale Gericht zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (vgl. EuGH 06.07.2006, Rs C-439/04, Kittel).

Ob ein Unternehmer von den betrügerischen Handlungen wissen musste, ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen. 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/Prechtel, 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).

Die Vermutungen für einen Mehrwertsteuerbetrug müssen sich aus Umständen ergeben, die auf einen Mehrwertsteuerbetrug hindeuten und deren Kenntnis bei den Händlern

vernünftigerweise erwartet werden kann. Die Mitgliedstaaten können den Händlern die Verpflichtung auferlegen, wachsam zu sein und sich über den Hintergrund der Gegenstände, mit denen sie handeln, zu informieren (vgl. Schlussantrag des Generalanwaltes iZm EuGH 11.5.2006, Rs C-384/04, Technological Industries, Interessenverband für Händler von Mobiltelefonen und Computerprozessoren). Diese Verpflichtung darf die Händler, die die erforderlichen Vorkehrungen treffen, um sicherzustellen, dass sie in gutem Glauben Handel treiben, jedoch nicht zu sehr belasten.

Nach dem EuGH-Urteil vom 11.05.2006, Rs C-384/04, Federation of Technological Industries, ist zu diesem Zweck zu prüfen, ob der Unternehmer alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, um auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen zu können. Dies zu dem Zweck, damit sie nicht Gefahr laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (vgl. EuGH 11.05.2006, Rs C-384/04, Federation of Technological Industries, Rn 33).

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht (vgl. EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, Halifax).

3.2.3. Zusammenhang der Umsätze mit Mehrwertsteuerhinterziehung und anderen betrügerischen Handlungen

Wie ausgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Hierzu hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass das in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112/EG geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Insbesondere kann dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. EuGH 06.12.2012, C-285/11, Bonik).

§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 schließt als nationale Rechtsvorschrift den Vorsteuerabzug auch bei Vorliegen (hier - siehe oben - nicht einmal gegebener) formell ordnungsmäßiger Rechnungen aus, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wird, "der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht".

Diese Bestimmung entspricht dem Unionsrecht. Der Europäische Gerichtshof hat in dem Urteil EuGH 21. 6. 2012, C-80/11 und C-142/11, Dávid, ausgesprochen, dass Art. 167, 168 Buchst. a, 178 Buchst. a, 220 Nr. 1 und 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen sind, dass kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wenn der "betroffene Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war".

Der EuGH hat diese Auffassung im Urteil EuGH 13.12.2014, C-18/13, Maks Pen wiederholt: Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist in dem Sinne auszulegen, dass sie ausschließt, dass ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer abzieht, die in den von einem Leistenden ausgestellten Rechnungen ausgewiesen ist, wenn die Leistung zwar erbracht worden ist, sich aber herausstellt, dass sie nicht tatsächlich von diesem Leistenden oder seinem Subunternehmer bewirkt worden ist, insbesondere weil diese nicht über das erforderliche Personal sowie die erforderlichen Sachmittel und Vermögenswerte verfügten, die Kosten ihrer Leistung in ihrer Buchführung nicht dokumentiert wurden oder die Unterschrift der Personen, die bestimmte Dokumente als Leistende unterzeichnet haben, sich als falsch erwiesen hat, sofern zwei Voraussetzungen erfüllt sind, nämlich diese Umstände den Tatbestand eines betrügerischen Verhaltens erfüllen und aufgrund der von den Steuerbehörden beigebrachten objektiven Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in diesen Betrug einbezogen war, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Da missbräuchliche oder betrügerische Tätigkeiten kein in der Unionsrechtsordnung vorgesehenes Recht begründen können, bedeutet die Versagung eines sich hier aus einer Richtlinie ergebenden Vorteils nicht, dass dem Einzelnen nach dieser Richtlinie eine Verpflichtung auferlegt wird, sondern ist die schlichte Folge der Feststellung, dass die objektiven Voraussetzungen für die Erlangung des angestrebten Vorteils, die in dieser Richtlinie in Bezug auf dieses Recht vorgeschrieben sind, in Wirklichkeit nicht erfüllt sind (vgl. EuGH 06.07.2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling; EuGH C-107/13, 13.03.2014, FIRIN).

3.2.4. Tatbestand eines betrügerischen Verhaltens

Wie die belangte Behörde unbestritten festgestellt hat, ist der leistende Unternehmer, nämlich die ***2*** GmbH, ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen, sie hat insbesondere die streitgegenständliche Umsatzsteuer nicht entrichtet und kann diese auch nicht zwangsweise eingebracht werden.

3.2.5. Gutgläubigkeit der Bf.

Ob der Steuerpflichtige gutgläubig ist, ist danach zu beurteilen, ob er sämtliche Maßnahmen getroffen hat, die von ihm vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Umsatz nicht Teil eines Mehrwertsteuerbetruges ist. Ob ein Unternehmer "wissen konnte" oder "hätte wissen müssen", dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen (vgl. BFG 01.08.2014, RV/7102072/2003).

Im Gefolge der vorstehenden EuGH-Rechtsprechung wurde mit Abgabensicherungsgesetz 2007 in § 12 Abs. 1 Z 1 UStG die Regelung aufgenommen, dass einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz iZm einem Finanzvergehen steht. Dies gilt nach § 12 UStG auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft. Zugleich wurde mit dieser Vorschrift aber der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bestätigt, wenn er von dem Finanzvergehen in der Lieferkette weder wusste noch wissen musste. Damit sichert diese Vorschrift, der Rechtsprechung des EuGH folgend, den Vorsteuerabzug für gutgläubige Mehrwertsteuerbetrugsopfer ab.

Weil die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es der Steuerbehörde, die objektiven Umstände hinreichend nachzuweisen, die belegen, dass der Steuerpflichtige vom Umsatzsteuerbetrug wusste oder hätten wissen müssen. Bloße Zweifel der Finanzbehörden reichen nicht aus, um dem Bürger das Recht auf Vorsteuerabzug zu verwehren (vgl. EuGH 21.6.2012, Rs C-80/11 und C-1XX/11, Mahageben kft und Peter David).

Die Überprüfung des Umfelds der Lieferungen ist auch durch die EuGH-Rechtsprechung gedeckt. Es kann daher "ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer verpflichtet sein, sich im Falle von 'Unregelmäßigkeiten' oder 'Steuerhinterziehung' von einem Lieferanten Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen" (vgl. EuGH 21.06.2012, Rs C-80/11 und C-81/11, Mahageben kft und Peter David, Rz 60).

Bei der Bestimmung, ob der Unternehmer die gebotene Sorgfalt eingehalten hat, wird im konkreten Einzelfall zu prüfen sein, welche Maßnahmen angesichts der konkreten Verhältnisse dem Abnehmer zumutbar sind. Allgemein wird gelten, dass ein umso höheres Maß an Wachsamkeit und entsprechende Maßnahmen vom Abnehmer verlangt werden müssen, je ungewöhnlicher sich die Geschäftsverhältnisse im Einzelfall darstellen.

Es ergibt sich somit eine Verpflichtung aller Wirtschaftsteilnehmer, ein vertretbares Maß an Sorgfalt beim Leistungsbezug anzuwenden. Von einem Unternehmer darf im Hinblick auf seinen Vorlieferanten ein durchaus nennenswertes Maß an Sorgfalt erwartet werden. Es ist einem Unternehmer durchaus zumutbar, aufgrund einer gewissen Wachsamkeit sich über den Hintergrund seiner Warenbezüge (sowohl hinsichtlich der Lieferanten als auch der Liefergegenstände) zu informieren.

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Rechtsansicht, dass eine simple Abfrage von Firmenbuch- und UID-Daten grundsätzlich nicht ausreicht, um den Sorgfaltspflichten in angemessener Weise nachzukommen sodass die Bf. keinen Grund zur Annahme gehabt hätte, dass ein Betrugsfall vorliegen würde.

Herr ***7*** erwarb am 12.06.2012 sämtliche Gesellschaftsanteile der Fa. ***2*** GmbH wobei er danach als alleiniger Geschäftsführer fungierte. Der Name der Gesellschaft wurde nicht geändert, die Sitzverlegung erfolgte nach ***4***. Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte nach Antrag vom 15.06.2012 am 27.06.2012. Die ***2*** GmbH wurde steuerlich erfasst und erhielt eine UID-Nummer.

Am 27.07.2013 wurde das Unternehmen wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht. Es wurden weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch Jahreserklärungen von der ***2*** GmbH abgegeben. Schriftstücke an den Geschäftsführer wurden an der Geschäftsadresse von Herrn ***8*** abgeholt, respektive fungierte dieser als Ansprechpartner für die Bf.

Der in diesem Zeitraum alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer Herr ***7*** war genau in diesem Zeitraum, nämlich für die Dauer der Existenz der ***2*** GmbH laut Firmenbuch, in Österreich wohnsitzlich gemeldet, hielt sich jedoch mangels Aufenthaltsgenehmigung nur zeitweise in Österreich auf. In der aktenkundigen Bestätigung vom 13.09.2013 von Herrn ***7*** scheint der Name des Ausstellers zweimal mit einem Schreibfehler auf (***27*** und nicht ***7***) und ist die Unterschrift nicht ident mit jener der Musterzeichnungserklärung im Firmenbuch (***28***) vom 15.06.2012. Anzumerken ist, dass Herr ***7*** im Zeitpunkt der Ausstellung dieser Bestätigung sich nicht mehr in Österreich aufgehalten hat (gemeldet im Zentralen Melderegister bis 31.07.2013).

Da die Leistungen nicht von einem Steuerpflichtigen im Sinne der Mehrwertsteuer-Richtlinie erbracht wurde, fehlt es schon am Nachweis der materiellrechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug.

Wie bereits oben ausgeführt ist nun zu prüfen, ob dies der Bf. auf Grund mangelnder Sorgfaltspflichten vorwerfbar ist.

Zu prüfen ist dennoch, ob die Bf. die erforderlichen Sorgfaltspflichten eines Kaufmanns erfüllt hat bzw. ob weitere Überprüfungsmaßnahmen vorzunehmen gewesen wären.

Zunächst ist anzuführen, dass es sich bei der Reinigungsbranche (Nebengewerbe der Baubranche) um eine betroffene Branche, in der Umsatzsteuerbetrug häufig vorkommt, handelt.

Bei Aufnahme neuer Geschäftsbeziehungen, wie im gegenständlichen Fall, ist gegebenenfalls vor Ort zu prüfen, ob die handelnden Personen erreichbar sind und ein aktiver Betrieb

unterhalten wird. Der im Firmenbuch ausgewiesene alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr ***7*** war für die Bf. nicht erreichbar und wurde dies auch nicht vorgebracht. Die Geschäfte wurden ausschließlich über Herrn ***8*** abgewickelt.

Die im Firmenbuch eingetragene und auf der Rechnung aufscheinende Adresse wurde nicht überprüft.

Zu den Zahlungsmodalitäten ist auszuführen, dass diese teilweise per Überweisung an die auf der Rechnung angegebene Kontonummer oder bar bezahlt wurde.

Schon bei der Geschäftsanbahnung hätte die Bf. hellhörig werden müssen, nachdem diese in einem ihrer Lokale über ein Gespräch erfolgte.

Herr ***8*** war laut Firmenbuchauszug nicht zur Geschäftsführung befugt. Die Geschäftsverbindung war neu und von kurzer Dauer. Die rechnungsausstellende Firma wurde kurz vor den Umsätzen gekauft und wurde bald nach Ausstellung der letzten verfahrensgegenständlichen Rechnung auf Antrag des Finanzamtes von Amts wegen gelöscht. Dass das Unternehmen kurz vor Beginn der Geschäftsbeziehungen erst erworben wurde, ergibt sich unstrittig aus dem Firmenbuchauszug.

Die Überprüfung des Geschäftspartners durch die Bf. erfolgte durch die Einholung eines Firmenbuchauszuges und Abfrage der UID-Nummer. Eine Überprüfung der tatsächlichen Existenz des Vertragspartners vor Ort oder durch Google Maps wurde nicht vorgenommen. Der Bf. ist auch nicht aufgefallen, dass die Anmeldung des Geschäftsführers, Herrn ***7*** im Zentralen Melderegister zeitgleich mit dem Erwerb der Gesellschaftsanteile zusammenfällt.

Auskünfte von Geschäftspartnern oder aus Firmendatenbanken, eine eindeutige Identifikation der Vertretungsbefugnis der handelnden natürlichen Personen wurde ebenfalls nicht vorgenommen.

Weder sind ernsthafte Preisverhandlungen erkennbar, noch existieren persönliche Kontakte zu anderen Branchenunternehmen.

Aus den angeführten Gründen lässt sich der Schluss ableiten, dass sich die Bf. der besonderen Ungewöhnlichkeit der Umstände der Geschäftsabwicklung (steuerbetrugsanfällige Branche, fehlender Unternehmensstandort, Aufnahme der neuen Geschäftsbeziehung durch persönliche Kontaktaufnahme, kurzes Bestehen des Unternehmens, Branchenwechsel beim leistenden Unternehmen, Barzahlungen) bewusst war und nicht die erforderlichen Sorgfaltspflichten erfüllt hat und somit vom Mehrwertsteuerbetrug "wusste oder wissen hätte müssen".

Im vorliegenden Fall konnte die Bf. nach dem vom Bundesfinanzgericht festgestellten Sachverhalt erkennen, dass ihr Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

Maßgebend ist somit nicht eine isolierte Betrachtung bzw. das Herausgreifen einzelner Fakten, weil erst durch das Zusammenspiel sämtlicher Indizien im jeweils konkret zu beurteilenden Einzelfall eine Gesamtbetrachtung überhaupt erst ermöglicht wird.

Im Zuge dieser Gesamtbetrachtung kam das Bundesfinanzgericht aus den oben dargelegten Gründen zum Ergebnis, dass die Bf. den Mehrwertsteuerschwindel hätte erkennen müssen. Damit steht der Bf. das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu.

4. Neufestsetzung der Umsatzsteuer 2012

Wie an oberer Stelle dargestellt wurden – in Abweichung von der gelegten Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 - im Rahmen der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2012 die Vorsteuern um den Betrag von **2.953,20 Euro** gekürzt. In Ansehung der Tatsache, dass vorgenannter, aus der Multiplikation **369,15 Euro x 8 Monate** herrührende Betrag – unrichtigerweise auch den für den **Monat Jänner 2013**, im Umsatzsteuerbescheid 2013 nicht als Vorsteuer anerkannten fakturierten Betrag von 369,15 Euro umfasst, war im Zuge der Beschwerdeerledigung die bisherige für das Jahr 2012 auf **38.520,34 Euro** lautende Umsatzsteuerfestsetzung um obigen Betrag (= 369,15 Euro) zu reduzieren, respektive die Abgabe in Höhe von **38.151,19 Euro** festzusetzen.

Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer 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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das gegenständliche Erkenntnis weicht weder von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage des Vorsteuerabzuges des Leistungsempfängers für die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, wenn die Leistung nicht vom Rechnungsaussteller erbracht wurde.

Die Revision ist unzulässig, weil nur Sachverhaltsfragen und keine Rechtsfragen im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG zu lösen waren.

Wien, am 19. März 2024