

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Aigner, Richter in Silvia Gebhart sowie die fachkundigen Laienrichter Erwin Agneter und Christian Schuckert in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11.02.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom

8. Jänner 2015 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 04 - 06/2012, an deren Stelle der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 gemäß § 253 BAO getreten ist, folglich dessen die Beschwerde vom 30.07.2015 gegen den Umsatzsteuerbescheid des Finanzamts Österreich (vormals Finanzamt Wien 1/23) für das Jahr 2013 vom 17.07.2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** als Ergänzungsschriftsatz zur Beschwerde vom 11.02.2015 zu werten ist, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. Februar 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Maria Anna Stojaspal zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate 4 bis 6/2012 vom 11.02.2015, an deren Stelle der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 gemäß § 253 BAO getreten ist, folglich dessen die Beschwerde vom 30.07.2015 gegen den Umsatzsteuerbescheid des Finanzamts Österreich (vormals Finanzamt Wien 1/23) für das Jahr 2013 vom 17.07.2015 als Ergänzungsschriftsatz zur Beschwerde vom 11.02.2015 zu werten ist, wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist eine Kapitalgesellschaft. Der Unternehmensgegenstand besteht aus dem Großhandel mit Personalcomputern, deren Bestandteilen und Zubehör. Die Organe/Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sind Ing. G.N., E.R. und J.K.. Die Gesellschafter sind zu jeweils einem Drittel am Stammkapital beteiligt. Das Stammkapital beträgt 39.000 €. Der Bilanzstichtag ist der 31. März.

Angefochten sind die mit 8.01.2015 datierten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate 04-06/2012 und der mit 17.07.2015 datierte Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013, mit dem die Umsatzsteuer in Höhe von -1.879.436,77 € festgesetzt wurde.

Die zuvor genannten Bescheide vom 8.01.2015 sind auf der Grundlage des Berichts gemäß § 150 BAO betreff die Umsatzsteuer-Sonderprüfung (=USO-Prüfung) über den Zeitraum 05/2011 bis 02/2013 vom 18.12.2014 (=PB) in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO vom 12.11.2014 ergangen. Der Bescheid vom 17.07.2015, mit dem die Vorsteuer i.H.v. 311.272,36 € verkürzt und die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 in Höhe von -1.879.436,77 € festgesetzt wurde, ist mit Verweis auf die letztgenannte USO-Prüfung und den Bericht der Großbetriebsprüfung vom 22.12.2014 begründet worden. In Streit steht die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges für die Wareneinkäufe bei der Fa. B1-GmbH im Zeitraum 04-06/2012.

Die Lieferfirma B1-GmbH ist Folge der Generalversammlung der Fa. B2-GmbH vom 29.03.2012, in der die Änderung der Firma in die Fa. B1-GmbH und des Geschäftszweiges beschlossen wurde. Der Geschäftsführer ist G.P.C.. Seit dem 24.03.2012 ist die Adresse 1XX0 Wien, A-Gasse 4/8/25 als Geschäftsadresse der Fa. B1-GmbH im Firmenbuch eingetragen. Im Telefon- und Adressverzeichnis „Gelbe Seiten“ (Branchenverzeichnis) ist die Fa. B1-GmbH mit den Daten „A-Gasse 4“ und der Telefonnummer 9... registriert.

Die Adresse A-Gasse 48/25, welche in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH für die Monate 4-6/2012 als Sitzadresse der Lieferfirma mit der Telefonnummer ===== angegeben ist, ist im streitrelevanten Zeitraum die Wohnsitz- & Meldeadresse des D.L. gewesen.

Zur Person G.P.C. ist dem Firmenbuch die Adresse A-Gasse 4/8/25 als Wohnsitzadresse zu entnehmen. Die Daten im Zentralmeldeamtsregister vom 14.07.2015 belegen den Eintrag des G.P.C. als Unterkunftnehmer a) der Wohnung A-Gasse 42/25 für den Zeitraum 19.03.2012 bis 26.06.2012 bzw. b) der Wohnung B-Gasse 90/27 für den Zeitraum von 26.06.2012 bis 11.10.2013. Der Unterkunftgeber ist bei der erstgenannten Adresse die Fa. A-GmbH & Co KG (=Fa. A-GmbH & Co KG oder A-KG) bzw. bei der Adresse B-Gasse 90/27 P.C. gewesen.

Die Wohnung A-Gasse 48/25 ist während des streitrelevanten Zeitraums an A.V. vermietet gewesen. Laut den Firmenbuchdaten zur Fa. A-GmbH ist der Mieter A.V. der ursprünglich alleinige geschäftsführende Gesellschafter der Fa. A-GmbH und (seit 30.12.2010) der Prokurist der Firma gewesen. Am 1.11.2016 sind die Funktionen des A.V. als Gesellschafter und Prokurist jeweils bei der Fa. A-GmbH gelöscht worden. Im streitrelevanten Zeitraum ist der Geschäftsführer der Fa. A-GmbH C.S. gewesen.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt.mm.2012 ist die Fa. B1-GmbH infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst worden.

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate 4- 6/2012 vom 8.01.2015 samt der diesbezüglichen Beschwerde vom 11.02.2015, die abgabenbehördliche Stellungnahme zur Beschwerde und die diesbezügliche Gegenäußerung der Bf.

Umsatzsteuerbescheide für die Monate 4- 6/2012 vom 8.01.2015

Die Kürzung der Vorsteuern als Folge der Nichtabzugsfähigkeit der aufgrund der Eingangsrechnungen der Fa. B1-GmbH geltend gemachten Vorsteuern - 311.272,36 € - wurde in den Bescheiden auf der Grundlage der nachfolgenden Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO vom 12.11.2014 (=N.) mit dem Fehlen der maßgeblichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 begründet. Das nachfolgende Schaubild zeigt die Vorsteuerkürzung für die einzelnen Monate in Zahlen:

„	April 2012	€ 48.201,17 (VSt bisher € 1,126.617,97; lt. BP neu € 1,078.416,80)	
	Mai 2012	€ 161.496,00 (VSt bisher € 1,106.615,58; lt. BP neu € 945.119,58)	
	Juni 2012	€ 101.575,19 (VSt bisher € 871.689,77; lt. BP neu € 770.114,58)	“

Pkt "1.Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der B1-GmbH" N und Subpunkte 1.1 bis 1.3

Im Gefolge der Prüfung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 05/2011 bis 02/2013 wurde in der diesbezüglichen Niederschrift gemäß § 149 BAO zum Sachverhalt festgestellt, dass insgesamt 15 Eingangsrechnungen über den Kauf von Softwareprodukte (10.649 Stk.) Software-A und (2.490 Stk) Software-B während 04-06/2012 am Kreditorenkonto der Fa. B1-GmbH (Kto Nr. 1.106) verbucht worden wären. Vorsteuern in Zusammenhang mit diesen Wareneinkäufen - Volumen: 1.556.361,78€ (netto)- seien in Höhe von 311.272,36 € geltend gemacht worden. Der Kontakt bei der Geschäftsanbahnung sei von Seiten der Fa. B1-GmbH aufgenommen worden. Die Zahlungen an die Firma seien zeitnah zum Warenerhalt per Banküberweisung erfolgt (siehe Eingangsstempel auf vorgelegten Rechnungen mit Vermerk "Wareneingang"). Zu Beginn der Geschäftsbeziehung habe die Bf. einen Firmenbuchauszug von der Lieferfirma abverlangt. Nach Kontaktaufnahme mit dem Notar Dr. T. habe auch in das Protokoll über die Generalversammlung der Fa. B2-GmbH (Gz. ===/2012) eingesehen werden können. Weitere Überprüfungen hinsichtlich der Fa. B1-GmbH als Lieferant wären von der Bf. nicht vorgenommen worden.

Pkt.1.1.N. Keine Vorlage einer Rechnung gemäß § 11 UStG 1994

Die Praxis der Finanzverwaltung und auch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 1.06.2006, 2004/15/0069) hätten den Gutgläubensschutz des Abnehmers für Zwecke des Vorsteuerabzuges in der Vergangenheit abgelehnt. Im angeführten Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof sei der Vorsteuerabzug für den Fall fehlerhafter, unzutreffender Rechnungsangaben auch bei Gutgläubigkeit des Abnehmers wegen der Qualifikation einer ordnungsgemäßen, dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnung als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug versagt worden.

Abgesehen von der Verschiedenheit der Geschäftsanschriften [Firmenbuch „A-Gasse 4/8/25“; Eingangsrechnungen "A-Gasse 48/25"] existiere die im Firmenbuch angeführte Adresse A-Gasse 4/8/25 nicht bzw. habe es nie gegeben. Laut Erhebungen der Finanzverwaltung (Auskunft der Hausverwaltung) sei die Adresse auf den Eingangsrechnungen der Lieferfirma

-Top 25- eine als Wohnung vermietete Unterkunft.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gehe im Fall der Ausstellung einer Rechnung eines leistenden Unternehmers in betrügerischer Absicht mit einer Adresse, unter der nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet worden sei, vom Vorliegen einer unrichtigen Adresse und damit vom Vorliegen einer nicht formgerechten Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 aus.

Demgemäß sei der Vorsteuerabzug in solchen Fällen bislang von der Rechtsprechung versagt worden. Der Verwaltungsgerichtshof habe dabei ausdrücklich festgehalten: Es könne auf den guten Glauben des Leistungsempfängers nicht ankommen.

Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 11 UStG 1994 habe eine Rechnung für Mehrwertsteuerzwecke hinsichtlich der eindeutigen Feststellung des liefernden oder leistenden Unternehmers bei Rechnungslegung nicht nur die Angabe des vollständigen Namens, sondern auch eine vollständige Adresse zu enthalten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus einer Rechnung, auf der als leistender Unternehmer eine an der angegebenen Adresse nicht existierende Firma aufscheine, selbst dann, wenn die der Rechnung zugrundeliegende Leistung tatsächlich und von einem Unternehmer erbracht worden sei, zu versagen (VwGH 14.01.1991, 90/15/0042). Ebenso gehe der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass eine falsche Anschrift des leistenden Unternehmers kein kleiner, den Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formfehler sei (vgl. zum UStG 1972 z.B. VwGH 24.04.1996, 94/13/0133; VwGH 24.04.1996, 94/13/0134; VwGH 20.11.1996, 95/15/0179 und 96/15/0027; VwGH 20.11.1996, 96/15/0027; VwGH 20.11.1996, 95/15/0179; VwGH 28.05.1997, 94/13/0230; VwGH 26.09.2000, 99/13/0020; VwGH 29.11.2000, 95/13/0029; VwGH 25.04.2001, 98/13/0081; VwGH 30.05.2001, 95/13/0226; 1.06.2006, 2002/15/0174; zum UStG 1994 z.B. VwGH 24.06.2004, 2001/15/0174 oder VwGH 1.06.2006, 2004/15/0069).

Da die Rechnungen der Lieferfirma B1-GmbH keine formgerechten Rechnungen im Sinn des § 11 UStG 1994 seien, werde der Vorsteuerabzug von der Betriebsprüfung nicht anerkannt.

Pkt.1.2.N. Kein Vorsteuerabzug aufgrund der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994

Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs habe das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 im Fall von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ausgeschlossen. Ein Vorsteuerabzug habe aus Gründen der

Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes bei Vorliegen der objektiven

Tatbestandsmerkmale jedoch jenem Abnehmer, der vom Steuerbetrug weder wusste, noch wissen musste, zuzustehen (EuGH 12.01.2006 Rs 0354/03, C-355/03, C-484/03 Optigen ua Slg 2006 I-00483; EuGH 6.07.2006, Rs C-439/04 u. C-440/04 Kittel ua; EuGH 11.05.2006 Rs 0384/04 Federation of Technological Industries).

Nach der - als Reaktion auf diese Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes - mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 aufgenommenen Regelung in § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 stehe einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wenn er wusste oder wissen hätte

müssen, dass der betreffende Umsatz in Zusammenhang mit einem Finanzvergehen stehe (BGBl. I 2007/99). Dies gelte nach § 12 UStG 1994 auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betreffe.

Die Anpassung des § 12 UStG 1994 mit Abgabensicherungsgesetz 2007 habe nur klarstellenden Charakter. Die angeführte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes sei schon vor dieser Gesetzesänderung zu beachten.

Das "Wissen müssen" werde in EuGH 11.05.2006, Rs 0384/04, "*Federation of Technological Industries*" mit dem Bestehen "*hinreichender Verdachtsgründe*" beschrieben. Der Unternehmer verliere das Recht auf Vorsteuerabzug dann, wenn aufgrund objektiver Umstände auf der Basis hinreichender Verdachtsgründe feststehe, dass die Lieferung an einen Unternehmer vorgenommen worden sei, der wusste oder wissen hätte müssen, dass er in ein Betrugsdelikt miteinbezogen werde.

Bei tatsächlicher Durchsicht des abverlangten Firmenbuchauszuges hätte der Bf. auffallen müssen, dass die Fa. B1-GmbH bis 29.03.2012 noch ein Gastronomiebetrieb gewesen sei. Gerade die Teilnahme von kurz vor der Lieferung noch in einer ganz anderen Branche tätig gewesenen Marktteilnehmern führe zu einer erheblichen Verdachtslage, der der Unternehmer nachzugehen habe.

Im Falle des Auftretens solcher Verdachtsmomente sollte sich der Abnehmer bei Aufnahme einer neuen Lieferantenbeziehung vor Ort ein persönliches Bild davon, ob z.B. an der Anschrift ein "*aktiver Betrieb*" unterhalten werde, machen. Das bloße Abfragen der Firmenbuchdaten reiche für eine Entlastung diesbezüglich nicht aus.

Vorbringen der Bf.

Mit den eingeholten Auskünften und Erkundigungen seien alle zumutbaren Handlungen dafür, um sich von der Existenz der Lieferfirma zu überzeugen, gesetzt worden. Auch in der entsprechenden Preisgestaltung sei keine branchenunübliche Gestaltung erblickbar. Die Preise der Fa. B1- GmbH seien zwar über den Preisen von sonstigen Lieferanten (z.B. M-GmbH) gelegen, jedoch seien die Einkäufe trotz des hohen Preises zwecks zeitgerechter Erfüllbarkeit bestehender Kaufanfragen von Kunden erfolgt.

Verdachtsgründe und Auffälligkeiten aus Sicht der Betriebsprüfung

Die Rechtsansicht, dass Nachforschungen im Bereich des Tatsächlichen zumutbar und verhältnismäßig seien, werde auch unionsrechtlich vertreten, wenn der Generalanwalt im Schlussantrag zur Rs *Technological Industries* vom 7.12.2005 den Ausführungen der Firma, wonach es in der Praxis für Händler unmöglich sei, über ihre unmittelbaren Kunden und Lieferanten hinaus Nachforschungen über eine Umsatzkette anzustellen, entgegenhalte, "*dass eine vernünftige Kenntnis von Umständen, die auf einen Mehrwertsteuerbetrug hindeuten, durchaus 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.*"

In bestimmten Branchen würden immer wieder Karussellkonstruktionen auftreten. Der Handel mit Computerteilen iVm Betrugskarussellen sei wiederholt Gegenstand der Rechtsprechung

des Europäischen Gerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofes gewesen. Diesen Entscheidungen und Erkenntnissen zufolge würden Umsatzsteuerhinterziehungen beim Handel mit Computer und Software oft vorkommen.

Aufgrund der Anfälligkeit dieses Marktbereiches für Betrugstatbestände habe eine besondere Sensibilität der Bf. erwartet werden können. Diese erforderliche "*Wachsamkeit*" sei vom Geschäftsführer aber nicht wahrgenommen worden. Die zu Beginn der Geschäftsbeziehung auffälligen Umstände seien nicht näher hinterfragt worden.

Der Europäische Gerichtshof habe sich in seinen Entscheidungen auch dazu geäußert, unter welchen Umständen von einem "*hätte wissen müssen*" ausgegangen werden könne. Dazu werde in der Rs C-0384/04, "*Technological Industries*" des Europäischen Gerichtshofs (EuGH 11.05.2006, Rs C-0384/04) ausgeführt, der Begriff des "*wissen müssen*" werde mit dem Begriff des "*Bestehens hinreichender Verdachtsgründe*" konkretisiert.

Für die Bf. seien bei den Wareneinkäufen von der Fa. B1-GmbH ein im Firmenbuchauszug ersichtlicher-erst kurz zuvor erfolgter-Branchenwechsel, die Anlieferung großer Warenmengen eines Branchenneulings sowie das Nichtübereinstimmen der Geschäftsanschrift auf verschiedenen Nachweisen durchaus erkennbar gewesen.

Aufgrund der gegebenen Umstände bei der Geschäftsabwicklung hätte die Bf. wissen müssen, dass die betreffenden Umsätze im Zusammenhang mit einem Mehrwertsteuerbetrug stehen würden. Auch aus diesem Grund sei der Vorsteuerabzug zu versagen.

Pkt. 1.3. N Resümee

Abschließend wurde die Rechtsmeinung, wonach die in den Voranmeldungszeiträumen 04-06/2012 aus den Eingangsrechnungen der Lieferfirma B1-GmbH geltend gemachten Vorsteuern mangels Vorliegen der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Voraussetzungen nicht abzugsfähig seien, vertreten.

Beschwerde gegen die Bescheide für die Monate 04 bis 06/2012 vom 11.02.2015

Mit dem ersten der in drei Punkte gegliederten Beschwerde wurde zur Lieferfirma B1-GmbH (FN XXXg) der Bezug der Softwareprodukte im Wert von 1.556.361,78 € netto durch die Bf. im Zeitraum 04-06/2012, die Nichteröffnung eines Konkursverfahrens mangels Kostendeckung am 28.09.2012 und die im Firmenbuch im Oktober 2013 registrierte Löschung der Lieferfirma wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen thematisiert.

Hinsichtlich den Rechnungen seien die eingekauften Waren ordnungsgemäß von der Fa. B1-GmbH gelieferte Softwarelizenzen (Microsoft Office 2010 Home Business deutsch und MS Windows 7 Pro, 64-Bit) gewesen. Es liege kein Fall einer Unterfakturierung vor. Zu allen Lieferungen würden zwar Rechnungen existieren, jedoch scheine auf den Eingangsrechnungen die „A-Gasse 48/25“ als Anschrift der Lieferfirma auf. Nach Ermittlungen der Finanzverwaltung (Auskunft der Hausverwaltung) werde die Top Nr. 25 in A-Gasse 48 als Wohnung vermietet. Im Firmenbuch sei wahrscheinlich irrtümlich eine nicht existierende Anschrift eingetragen („1XX0 Wien, A-Gasse 4/8/25“).

Von der Betriebsprüfung sei der Vorsteuerabzug mangels Vorliegens einer formgerechten

Rechnung sowie aufgrund des Umstands, dass die Bf. vom Mehrwertsteuerbetrug wissen hätte müssen, in Höhe von 48.201.17 € für 4/2012, 161.496.00 € für 05/2012 und 101.575.19 € für 06/2012 € nicht anerkannt worden.

Pkt. 2 Rechtliche Würdigung

Unter **Pkt. 2.1 Karussellbetrug** der Beschwerde wurde der Bestand von Verdachtsmomenten betreff Karussellbetrug mit der Begründung bestritten, dass nach Meinung der Bf. die Waren (Softwarelizenzen) bisher nicht als betrugsanfällig bekannt seien und würden auch jetzt noch nicht unter den Reverse - Charge - Tatbestand fallen. Die Waren seien an bereits bestehende Kunden verkauft worden, ohne dass ein Käufer - wie in klassischen Fällen eines

Umsatzsteuerkarussells - vom Lieferanten namhaft gemacht worden wäre. Zwischen den Abnehmern der Lizenzen und der Fa. B1-GmbH habe es keinen Kontakt gegeben.

Die Einstandspreise seien sogar über den Preisen von anderen Lieferanten gelegen (EuGH 11.05.2006, Rs. C-384/04, Rz.31). Die bisherigen Lieferanten hätten die Lizenzen nicht in den erforderlichen Mengen liefern können. Mangels Vorliegen von konkreten Hinweisen auf einen Karussellbetrug hätte die Bf. nichts von einer Umsatzsteuerverkürzung auf der Vorstufe wissen müssen und hätte davon auch nichts gewusst.

Unter **Pkt. 2.2. Notwendige Überprüfungsmaßnahmen** wurde der Vermutung der Behörde betreff Wissens der Bf. von einem Betrug auf der Vorstufe entgegnet, dass diese Vermutung nicht zu einem System unbedingter Haftung führen dürfe (siehe z.B. Schlussantrag von Generalanwalt Polares Maduro in Rechtssache EuGH C-384/04). Im Einzelfall sei zu prüfen, welche Maßnahmen dem Abnehmer zumutbar seien, um sicherzustellen, dass die Umsätze nicht zu einer mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Lieferkette gehörten. In der Literatur werde dazu die Abfrage im Firmenbuch und der UID-Nummer angeführt (vgl. Achatz in SWK 3/2008, S 86).

Die Geschäftsbeziehung mit der Fa. B1-GmbH habe aus Sicht der Bf. keine besonderen Auffälligkeiten aufgewiesen, mit Ausnahme der zeitnahen Änderung des Geschäftszweigs. Die Bf. habe - zusätzlich zur Firmenbuchabfrage - Kontakt mit dem Notar aufgenommen und sich die Änderung des Geschäftszweigs bestätigen lassen. Die Abfrage im Firmenbuch habe eine ordnungsgemäße Registrierung in der A-Gasse ergeben. Weiters sei eine Abfrage der UID-Nummer (Stufe 2) durch die zuständige Finanzleiterin um den 4.02.2012 erfolgt. Die Nichtaufbewahrung einer Kopie der Abfrage sei Folge dessen, dass seitens der Finanzverwaltung eine inhaltliche Kontrolle der UID-Nummer zu dem Zeitpunkt nicht gefordert gewesen sei (UStR 2004, Rz.1539 idF vor dem Wartungserlass 2013). Die Tatsache der Abfrage sollte jedoch über das EDV-Protokoll der Finanzverwaltung überprüfbar sein.

Ein Besuch der Lieferfirma vor Ort sei nicht erfolgt, jedoch wäre ein Besuch vor Ort bei jeder neuen Geschäftsverbindung im Geschäftsleben auch unüblich. Viele Unternehmer würden ihre Geschäftstätigkeit von ihrem Wohnsitz ausüben. In einem solchen Fall wären auch die Erkenntnisse, welche die Bf. zusätzlich bei einem Augenschein erlangen hätte können, wenn lediglich ein Notebook und Telefon als Betriebsausstattung für ein Handelsunternehmen ausreichen würden, nicht ersichtlich.

Die Ausführungen der Betriebsprüfung betreff den Wohnungsbestand schließe den Betriebssitz des Unternehmens nicht aus. Nach Informationen der Bf. seien Ermittlungen der Behörde, ob sich an der Adresse A-Gasse 48/25 nicht doch der Betriebssitz der B1-GmbH befunden habe, nicht durchgeführt worden.

Die Rechtsmeinung, dass die strittigen Rechnungen alle für den Vorsteuerabzug notwendigen Merkmale (§ 11 UStG 1994) enthalten würden, wurde unter **Pkt. 2.3. Rechnung gemäß § 11 UStG 1994** damit begründet, dass der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge eine falsche Anschrift zwar grundsätzlich kein kleiner Formfehler sei, jedoch komme es darauf an, ob Name und Anschrift eindeutig feststellbar seien und ob der Rechnungsmangel die Zustellung hindere (VwGH 27.02.2014, 2013/15/0287). Die Adresse im Firmenbuch (A-Gasse 4/8/25) existiere nicht bzw. habe nie existiert und sei anscheinend falsch eingetragen worden. Inwiefern von der Anschrift auf den Rechnungen (A-Gasse 48/25) das Unternehmen betrieben worden sei, sei von der Finanzverwaltung nicht erhoben worden.

Unter **Punkt 3 der Beschwerde** führte die Bf. zusammenfassend aus, dass sie von der Hinterziehung der Umsatzsteuer auf der Vorstufe nichts gewusst habe und davon auch nicht wissen habe müssen. Nachdem der Geschäftszweig „*Gastronomiebetrieb, Handel*“ bei der GmbH im Firmenbuch eingetragen gewesen sei, seien vor der Geschäftsanbahnung weitere Nachforschungen angestellt worden. Da die Bf. aufgrund der vom Notar übermittelten Unterlagen davon ausgegangen sei, alle notwendigen Nachforschungen angestellt zu haben, werde die Anerkennung des strittigen Vorsteuerabzugs beantragt.

Stellungnahme der Großbetriebsprüfung (=S.) vom 26.03.2015 zur Beschwerde vom 11.02.2015

Unter **Pkt.1 S** hielt die Amtsvertretung der Bf. zum **Sachverhalt vor, dass die** Adresse auf den Eingangsrechnungen der Lieferfirma der Hauptwohnsitz für D.L. während 23.05.2011 bis 23.07.2012 gewesen sei (vgl. Behördenanfrage im Zentralen Melderegister). Eine Verbindung zwischen D.L. und der Fa. B1-GmbH sei von der Betriebsprüfung nicht herstellbar gewesen. Insofern sei auch auszuschließen, dass sich an der angeführten Adresse zum damaligen Zeitpunkt der Betriebssitz der Lieferfirma befunden habe.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei u.a. die eindeutige Entnahme der Unternehmer, die einander als Leistungsempfänger einerseits und als Leistungserbringer andererseits gegenüber gestanden seien, aus den Rechnungen. § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 und § 11 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 würden für die eindeutige Feststellung der beteiligten Unternehmer bei Rechnungslegung die Angabe des Namens und auch der Adresse erfordern. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 1.06.2006, 2004/15/0069, könne somit auch die Angabe „nur“ einer falschen Adresse nicht als „kleiner“, dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden. Sowohl Name, als auch Adresse seien notwendige Rechnungsangaben im Sinne des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994. Entscheidend sei somit die eindeutige Feststellbarkeit des Namens und der Anschrift des leistenden Unternehmens.

Im Beschwerdefall habe die Fa. B1-GmbH zwei verschiedene Adressen gegenüber der Bf. nach außen publiziert. Die Adresse auf den Rechnungen ("A-Gasse 48/25") sei der Hauptwohnsitz des D.L., die Firmenbuchadresse ("A-Gasse 4/8/25") sei nicht existent. Beide Adressen hätten die vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH 27.02.2014, 2013/15/0287) geforderte Zustellung nicht ermöglicht. Insofern könne bei der gegebenen, falschen Adressierung von einer eindeutigen Rechnungszuordnung nicht ausgegangen werden. In letzter Konsequenz sei von einer fehlenden Rechnungslegung im Sinne des § 11 UStG 1994 auszugehen.

Unter **Pkt. 2 Rechtliche Würdigung S** wandte die Amtsvertretung betreff „Karussellbetrug“ im **Subpunkt 1 ein, dass** verschiedene Branchen in Literatur und Medien überdurchschnittlich häufig mit Umsatzsteuerbetrug in Verbindung gebracht würden (Kfz- und Schrotthandel; Handel mit Mobiltelefonen; Handel in der IT-Branche, insbes. der Handel mit Computerteilen, Peripheriegeräten und mit Softwarelizenzen). Aus dieser Betrachtung heraus könne der Bf. nicht zugestimmt werden, wenn behauptet werde, der An- und Verkauf von Softwarelizenzen sei nicht betrugsanfällig. Auf die UFS-Entscheidung vom 6.05.2013, RV/0739-L/08, zur Software in Verbindung mit Karussellbetrug, wurde verwiesen.

Der Behauptung betreff Nichtbestand eines Kontaktes zwischen den Abnehmern der Lizenzen und der Fa. B1-GmbH wurde entgegnet, dass die italienische Finanzverwaltung mehrere Abnehmer der Bf. im Zuge einer Multilateralen Kontrolle als in einem Betrugskarussell involviert gewesene "Missing Trader" qualifiziert hätte. Laut Geschäftsführung der Bf. könnten die An- und Verkäufe der einzelnen Lizenzen (zwar) nicht genau zugeordnet werden, allerdings habe die Betriebsprüfung bei Betrachtung des Zeitraumes nach Ankauf der Lizenzen von der Fa. B1-GmbH feststellen können: Mehrere italienische Firmen (u.a. A-srl, B-srl, C-srl, D-srl und E-srl; Firmen, welche als Missing Trader in Italien an einem Betrugskarussell beteiligt gewesen seien) würden als Kunden der Bf. in der Zeit von 04-07/2012 aufscheinen.

Unter Pkt.2.2. Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 S wurde zu den Ausführungen in der Beschwerde, wonach laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine falsche Anschrift in einer Rechnung kein kleiner Formfehler sei, nochmals auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs, demnach ein Vorsteuerabzug aus einer Rechnung, auf der als leistender Unternehmer eine an der angegebenen Adresse nicht existente Firma aufscheine, selbst dann, wenn die der Rechnung zugrunde liegende Leistung tatsächlich erbracht worden sei, zu versagen sei, verwiesen und auf die bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen. Dem Vorwurf der unterlassenen Erhebung betreff Betrieb der Fa. B1-GmbH von der Anschrift auf den Rechnungen (A-Gasse 48/25) aus wurde das abgabenbehördliche Erhebungsergebnis - Adresse ist Hauptwohnsitz des D.L. - entgegengehalten und auf die bereits unter Punkt 1 diesbezüglich vorgenommenen Ausführungen verwiesen.

Als Abschluss der Stellungnahme wurde auf die Darlegung der Entscheidungsgründe in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO hingewiesen.

Gegenäußerung vom 27.04.2015 zur Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 26.03.2015

Zum **Punkt 1.1 A-Gasse 48** wurde in der Gegenäußerung vorgebracht, dass eine Wohnung als Betriebssitz nicht ungewöhnlich sei. Da die Melderegisterabfrage nur die Nutzung der Wohnung als Wohnsitz von D.L. zeige, ergebe sich daraus, ob der Betriebssitz der Fa. B1-GmbH zusätzlich an der Adresse gelegen sei, nicht.

Im Zuge der Außenprüfung sei die Wohnhaftigkeit des D.L. an der Adresse A-Gasse 48/25 nicht erwähnt worden. Die Vermutung einer Verbindung zwischen D.L. und G.P.C. sei jedoch aufgrund des italienisch klingenden Namens naheliegend. Eine Abfrage für Meldungen von Personen aus dem Melderegister sei im Meldegesetz nicht vorgesehen.

Zur Erforschung der materiellen Wahrheit wären weitere Nachforschungen bzw. eine Befragung von D.L. nach einem Betriebssitz der Fa. B1-GmbH an dieser Adresse notwendig gewesen. Auf die Geltung der amtswegigen Ermittlungspflicht auch zugunsten der Bf. wurde hingewiesen.

Die Nichtexistenz der Adresse A-Gasse 4/8/25 heiße, dass kein Zweifel an der eindeutigen Feststellbarkeit der Anschrift des leistenden Unternehmens - die auf den Rechnungen angeführte Adresse A-Gasse 48/25- bestehen sollte. Die Falscheintragung im Firmenbuch könne auch keinen Rechnungsmangel darstellen.

Im Fall der nicht eindeutigen Feststellbarkeit des Betriebssitzes liege aus der Sicht der Bf. ein entschuldbarer Irrtum im Rahmen der Rechnungskontrolle vor (Adresse a) A-Gasse 4/8/25 laut Firmenbuch; b) A-Gasse 48/25 laut Rechnung; vgl. VwGH 27.02.2014, 2013/15/0287).

Zum Pkt.2.1 Karussellbetrug wurde erwidert, dass die Qualifikation von Abnehmern der Fa. B1-GmbH als Missing Trader durch die italienische Finanzverwaltung weder im Rahmen der Prüfungshandlungen, noch im Zuge der Schlussbesprechung kommuniziert worden sei. Die Erkennbarkeit eines Karussellbetruges aus der Sicht der Bf. wurde bestritten. Der Bestand einer im Jahr 2012 erhöhten Nachfrage nach den Softwarelizenzen wurde als für sich gesehen noch nicht ungewöhnlich bezeichnet.

Hinsichtlich der Betrugsanfälligkeit von Softwarelizenzen wurde die allgemeine Bekanntheit bezüglich dieser Lizenzen zum Zeitpunkt der Lieferung als betrugsanfällig dementiert. Die von der Behörde angeführte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats sei am 6.05.2013 veröffentlicht worden, jedoch wären die Lieferungen bereits im Zeitraum 04-06/2012 erfolgt. Bis zum Jahr 2012 habe sich sämtliche Judikatur zum Thema Karussellbetrug auf andere Waren (zB Schrott, Handys, Computerbauteile) bezogen.

Zum Pkt 2.2 Rechnung gemäß § 11 UStG 1994“ wurde nach nochmaligen Vorbringen, dass eine Wohnung Hauptwohnsitz einer Person und zugleich Sitz einer Gesellschaft sein könne und die Meldung des Hauptwohnsitzes einer Person an einer Adresse nichts darüber aussagen würde, ob sich nicht auch der Betriebssitz an dieser Adresse befunden habe, dargelegt, dass eine ordnungsgemäße, zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 bei Vorliegen des Betriebssitzes in der A-Gasse 48/25 vorliege. Sollte wider die Annahme der

Betriebssitz nicht eindeutig feststellbar sein, würde die Bf. von einem entschuldbaren Irrtum bei der Rechnungskontrolle ausgehen.

Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 17.07.2015 samt Beschwerde vom 30.07.2013, Beschwerdeverentscheidung vom 21.09.2015, Vorlageantrag vom 12.10.2015, abgabenbehördliche Stellungnahme zum Vorlageantrag

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 17.07.2015

Mit dem Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2013 folgte die belangte Behörde den Feststellungen im Prüfbericht gemäß § 150 BAO und erließ einen Jahressteuerbescheid.

Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 30.07.2013

Mit der Beschwerde vom 30.07.2013 wurde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Nichtanerkennung der Vorsteuern in Höhe von 311.272,36 € als Folge des Ergebnisses der im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 04 bis 06/2012 zum Wirtschaftsjahr 2013 (siehe Bericht der Großbetriebsprüfung vom 22.12.2014) beantragt. Begründet wurde die Beschwerde mit Verweis auf die obige Bescheidbeschwerde vom 11.02.2015 und die Gegenäußerung zur Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 27.04.2015.

Beschwerdeverentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2013 vom 21.09.2015

Mit dem abweisenden Bescheid vom 21.09.2015 erging folgender Vorhalt an die Bf.:

Die Bf. habe im Zeitraum zwischen 2.04.2012 und 11.06.2012 insgesamt 15 Einkäufe bei der Fa. B1-GmbH getätigt, in deren Rechnungen für die gekauften Softwareprodukte - 10.649 Stück Software-A, 2.490 Stück Software-B - 1.556.361,78 € (netto) plus 311.272,36 € Umsatzsteuer an die Bf. verrechnet worden seien.

Die Geschäftsanbahnung sei laut Auskunft des Geschäftsführers der Bf., Ing. G.N., durch die Fa. B1-GmbH erfolgt. Die Ware sei persönlich durch den Geschäftsführer der Lieferfirma geliefert und an diverse Abnehmer weiterverkauft worden.

Die Zahlungen an die Fa. B1-GmbH seien per Banküberweisung erfolgt.

Am 2.04.2012 sei die erste Lieferung - laut Lieferrechnung: 500 Stk. Software-A zu 61.400,00 € netto plus 12.280,00 € Umsatzsteuer - erfolgt.

Am 5.04.2012 sei per Mail an G.P.C. ein Firmenbuchauszug abverlangt worden und darüber hinaus ein Bestätigungsverfahren Stufe 2 über Finanzonline erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt sei die angefragte UID Nummer ATU ***** mit dem Namen Fa. B2-GmbH samt Adresse A-Gasse 4/8/25, 1XX0 Wien verknüpft worden.

Am 11.04.2012 sei die 2. Lieferung - Laut Lieferrechnung: 1000 Stk. Software-A zu 123.800,00 € netto plus 24.760,00 € Umsatzsteuer - erfolgt.

In einem Mail des G.P.C. an die Bf. vom 11.04.2012 werde in Hinblick auf ein Gespräch mit G.N.

mitgeteilt, dass die Unterlagen zur Änderung der Firma in Fa. B1-GmbH (gemeint sei damit das Protokoll über die Generalversammlung der B2-GmbH vom 29.03.2012 mit dem Beschluss zur Änderung der Firma in B1-GmbH sowie die Änderung des Geschäftszweiges) übermittelt werden könnten. Diese Änderungen seien mit 4.05.2012 (Antrag auf Änderung eingelangt am 10.04.2012) ins Firmenbuch eingetragen worden. Die Adresse laut Firmenbuch habe A-Gasse 4/8/25, 1XX0 Wien, gelautet.

Am 20.04.2012 sei die 3.Lieferung - laut Lieferrechnung: 450 Stk. Software-A zu 55.822,50 € netto plus 11.164,50 € Umsatzsteuer - erfolgt.

Auf den insgesamt fünfzehn vorliegenden Rechnungen der Fa. B1-GmbH würde als Leistender die Lieferfirma mit der Adresse A-Gasse 48/25, 1XX0 Wien aufscheinen. Den Ermittlungen der Finanzbehörde zufolge sei die auf den Rechnungen angeführte Adresse laut Auskunft der zuständigen Hausverwaltung eine als Wohnung vermietete Unterkunft mit ca. 48m² bzw. die Meldeadresse des D.L. im Zeitraum 04/2012 bis 6/2012. Bei der Fa. B1-GmbH trete D.L. in keiner erkennbaren Weise in Erscheinung. In diesem Zeitraum sei G.P.C. an einer anderen Adresse - A-Gasse 42/25, 1XX0 Wien - gemeldet gewesen.

Nach Ausführungen zu den §§ 11 und 12 Abs. 1 UStG 1994 hielt die belangte Behörde der Bf. des Weiteren vor, dass sämtliche Rechnungen als Leistungserbringer die B1-GmbH und als Adresse A-Gasse 48/25, 1XX0 Wien, aufweisen würden.

Für die ersten drei Rechnungen gelte, dass der Leistende - laut Rechnung die Fa. B1-GmbH - zu diesem Zeitpunkt (noch) nicht existiert habe. Für alle 15 Rechnungen gelte, dass der Leistende an der Anschrift keine Geschäftstätigkeit ausgeübt habe. An der angegebenen Adresse sei eine in keinem erkennbaren Zusammenhang zu der Lieferfirma stehende Wohnung gewesen.

Aufgrund der Nichtausübbarkeit einer Geschäftstätigkeit an der im Firmenbuch eingetragenen Sitzadresse 4/8/25, 1XX0 Wien, als Folge der Nichtexistenz dieser Adresse handle es sich auch nicht um einen Ziffernsturz bzw. das Vergessen des Setzens eines Trennstriches.

Der gegenüber der Bf. in Erscheinung getretene Geschäftsführer der Fa. B1-GmbH – G.P.C. - sei an einer anderen Adresse in der A-Gasse gemeldet gewesen. Für den Fall, dass er sein Unternehmen von einer Wohnung aus betrieben hätte, wäre es wohl denkwahrscheinlicher, dass er dies von seiner Wohnung aus erledigt hätte, zumal es - außer dem Aufscheinen der Adresse A-Gasse 48/25 auf den Rechnungen - keinen Anhaltspunkt dafür, dass die Geschäftstätigkeit des Leistenden an dieser Wohnadresse ausgeübt worden sei, gebe.

Das Argument der Bf., dass aufgrund des italienisch klingenden Namens die Vermutung des Bestands einer Verbindung zwischen den beiden Herren naheliege, sei nicht nachvollziehbar, insbesondere wäre eine Verbindung der beiden Herren noch keine Bestätigung dafür, dass die Geschäftstätigkeit von der Adresse A-Gasse 48/25, 1XX0 Wien ausgeübt worden sei. Das Vorliegen eines Rechnungsmangels sei somit zu verneinen.

Vorlageantrag vom 12.10.2015

Mit dem Vorlageantrag wurden die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO und die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z. 1 BAO beantragt.

Zur Adresse A-Gasse 4/8/25 wurde - nach Verweis auf den Eintrag der offensichtlich nicht existenten Adresse im Firmenbuch und die Bestätigung der Finanzverwaltung hinsichtlich der Adresse in derselben falschen Form im Zuge des Bestätigungsverfahrens Stufe 2 über FinanzOnline am 5.04.2012 als korrekt - betont, dass die Rechnungen auf die existierende Adresse 1XX0 Wien, A-Gasse 48/25 gelaute hätten und sich daher der Unterschied auf den Schrägstrich zwischen den Ziffern 4 und 8 reduziere.

Hinsichtlich der geforderten Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes sei nach Erachten der Bf. die Nichterkennung des Fehlens eines Schrägstriches angesichts der Tatsache, dass selbst die Behörden (Firmenbuch, Finanzamt) nicht die gebotene Sorgfalt mit der Bestätigung einer falschen Adresse im Zuge des UID-Bestätigungsverfahrens bzw. der Eintragung im Firmenbuch haben walten ließen, überschießend. Offensichtlich seien die Erhebungen durch die Behörden im Zuge des Verfahrens der Zuteilung der Steuernummer und UID-Nummer bei der Fa. B1-GmbH nicht ausreichend gewesen, um den Fehler in der Adresse zu erkennen, sonst wäre diese falsche Adresse nicht im Bestätigungsverfahren als korrekt bestätigt worden. Die Erhebungsmöglichkeit der Behörde sei ungleich weitreichender als jene eines Kaufmannes. Dazu führe das Fehlen eines Schrägstriches in der Adresse nicht unbedingt zu einem Generalverdacht einem Lieferanten gegenüber und zur Verpflichtung zur Durchführung von Erhebungen, die selbst von Behörden nicht vorgenommen worden seien.

Betreff die ersten drei Rechnungen sei die Abfrage über das Bestätigungsverfahren Stufe 2 via Finanzonline (ATU) durch die Bf. drei Tage nach der ersten Lieferung, nämlich am 5.04.2012 erfolgt. Laut Beschwerdevorentscheidung existiere die Fa. B1-GmbH zu diesem Zeitpunkt noch nicht. In Anbetracht der seitens der Finanzverwaltung ausgestellten positiven Bestätigung über die Gültigkeit der UID-Nummer habe die Bf. von der Existenz dieser Lieferfirma ausgehen können müssen.

Bezüglich der Änderung des Geschäftszweiges von Reisebüro & Gastronomie auf Handel mit Waren aller Art sei diese von G.P.C. der Bf. mitgeteilt und auch so im Firmenbuch eingetragen worden. Damit hätte die Eintragung (Gesellschafterbeschluss 29.03.2012) im Firmenbuch noch vor der ersten Lieferung am 2.04.2012 auch der neuen Tätigkeit der Fa. B1-GmbH entsprochen. Die Bf. habe aus diesem Umstand heraus keinen Verdacht zu schöpfen gehabt.

Zur Wohnsitzadresse des Geschäftsführers der Lieferfirma – G.P.C. - wurde dem Finanzamt im Vorlageantrag mit Bezug auf die Angabe in der Beschwerdevorentscheidung betreff Meldung des G.P.C. an einer anderen Adresse in der A-Gasse vorgehalten, diese andere Adresse konkret nicht angeführt zu haben. Im Firmenbuchauszug sei die Adresse mit dem falschen Schrägstrich zwischen 4 und 8 - 1XX0 Wien, A-Gasse 4/8/25 – auch als Geschäftsführerwohnsitz angeführt worden. Infolge der Identität der Adresse der Lieferfirma und der Wohnsitzadresse des G.P.C. jeweils im Firmenbuch habe die Bf. vom Betrieb des Unternehmens durch den Geschäftsführer von zu Hause aus ausgehen können. Dass an der nicht existenten Adresse 4/8/25 keine Geschäftstätigkeit ausgeübt werden konnte, sei zwar naheliegend, jedoch sei die Ausübung der Geschäftstätigkeit von der Rechnungsadresse A-Gasse 48/25 aus möglich gewesen.

Vorlagebericht (§ 265 BAO) vom 10.06.2016 mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zu den Vorlageanträgen

Mit der im Vorlagebericht enthaltenen Stellungnahme zu den Vorlageanträgen hielt die belangte Behörde der Bf. nochmals vor, dass alle Rechnungen die Fa. B1-GmbH als Leistungserbringer und die Adresse 1XX0 Wien, A-Gasse 48/25, als Adresse des Leistungsunternehmens aufweisen würden.

Für die ersten drei Rechnungen gelte, dass der Leistende - laut Rechnung die Fa. B1-GmbH - zu diesem Zeitpunkt (noch) nicht existiere. Für alle 15 Rechnungen gelte, dass der Leistende eine Geschäftstätigkeit an der Anschrift nicht ausgeübt habe. An der angegebenen Adresse sei eine Wohnung gewesen. Der zu diesem Zeitpunkt gemeldete Mieter sei in keiner erkennbaren Beziehung zur Fa. B1-GmbH gestanden. Da die im Firmenbuch eingetragene Sitzadresse nicht existiere und daher eine Geschäftstätigkeit an dieser Adresse nicht ausübbar gewesen sei, sei ein Ziffernsturz bzw. ein Vergessen der Setzung eines Trennstrichs auszuschließen.

Die Bf. argumentiere zwar mit der Möglichkeit der Ausübung der Geschäftstätigkeit an der Rechnungsadresse A-Gasse 48/25, 1XX0 Wien, bleibe aber einen Beweis für eine tatsächliche Ausübung der Geschäftstätigkeit von dieser Adresse aus schuldig.

Es gebe keinen Anhaltspunkt dafür, dass die Geschäftstätigkeit des Leistenden an dieser Adresse, einer Wohnung, ausgeübt worden sei. In eventu verweise das Finanzamt auf § 12 Abs. 14 UStG 1994 in der Fassung des BGBl. I Nr. 118/2015, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entfalle, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen stehe. An Umständen, welche bei Anwendung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes zu hinreichenden Verdachtsgründen führen hätten müssen, wurde der kurzfristig erfolgte Branchenwechsel des Lieferanten, die Anlieferung großer Warenmengen eines Branchenneulings und die Nichtübereinstimmung der Geschäftsanschrift auf verschiedenen Nachweisen genannt. Aufgrund der gegebenen Umstände bei der Geschäftsabwicklung hätte die Bf. wissen müssen, dass die betreffenden Umsätze im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung oder einem sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen stehen würden. Der Vorsteuerabzug sei auch aus diesem Grund zu versagen.

Ergänzungsersuchen des BFG an die Amtsvertretung vom 14.06.2016 und 20.07.2016 samt Mail der Amtsvertretung vom 19.07.2016

Über das Ersuchen des BFG vom 14.06.2016 um abgabenbehördliche Bestätigung für die tatsächliche Vergabe der Rufnummer im öffentlichen Telefonnetz an die Fa. B1-GmbH in den Monaten 04-06/2012 wurde dem BFG per Mail vom 19.07.2016 bestätigt, dass die Telefonnummer ===== laut Auskunft der Datenredaktion Herold (Mail am 24.06.2016) bei Herold nicht gespeichert sei.

Angesichts der Freischaltung des Anschlusses durch den Telefonanbieter als Voraussetzung für

die Erreichbarkeit eines Telefonanschlusses erging das an die Amtsvertretung adressierte Ersuchen vom 19.07.2016 um Ermittlung der Namen samt Adressen a) des Telefonanbieters, der den Telefonanschluss mit der Telefonnummer ===== freigeschaltet hatte, b) des Kunden des Telefonanbieters/Inhabers des Festnetzanschlusses mit der Telefonnummer =====, samt Mitteilung.

Aktenvermerk vom 25.07.2016

Mit der abgabenbehördlichen Mail vom 25.07.2016 samt Beilagen wurde dem BFG u.a. die Zuordnung der Rufnummer laut Mail der A1 Telekom Austria AG vom 21.07.2016 dem Betreiber UPC angezeigt. Laut Mail der Fa. UPC Austria GmbH vom 25.07.2016 sei die Nummer ===== für einen P.R. vergeben.

Erörterungsgespräch vom 6.10.2016 mit Befragung des P.R. als Zeuge

Zu Beginn des Erörterungstermins am 6.10.2016 wurde P.R. als Zeuge befragt. Im Zuge seiner Befragung gab P.R. über Fragen nach dessen Beruf, den dem Zeugen zur Verfügung stehenden Kommunikationsmöglichkeiten und Privatbesitz eines Computers bzw. Fax-Gerät hinauf zu Protokoll, von Beruf Angestellter beim AMS Wien zu sein.

Die Kommunikationsmöglichkeiten seien Handy und Laptop. Der Computer sei der Laptop. P.R. habe kein Faxgerät bzw. einen nicht in Gebrauch befindlichen UPC Anschluss.

Zu den vorgehaltenen Daten der Fa. B1-GmbH und der Frage nach einer nebenberuflichen Tätigkeit erklärte P.R., dass die Telefonnummer und die Faxnummer ihm nichts sage, bezeichnete die Dienstadresse mit AMS Wien, und teilte mit, nebenberuflich nichts zu machen. Über die Frage nach einer Erklärung für das Aufscheinen der Telefonnummer des Zeugen auf den Rechnungen der Fa. B1-GmbH hinauf teilte der Zeuge mit, dass ihm diese Firma nichts sage und er die Telefonnummer auf der Rechnung der Fa. B1-GmbH nicht kenne.

Nach Nennung der einzelnen Namen G.N., E.R., J.K., A.V., C.S., G.P.C., D.L., und des Namens der A-Pizzeria verneinte P.R., die genannten Personen zu kennen, und erklärte, dass ihm die A-Pizzeria nichts sage.

Über die Fragen nach den Adressen mit den Nummern 4/8/25 und 48/25 und der Faxnummer in der Rechnung der Fa. B1-GmbH hinauf bestätigte der Zeuge, die Gasse zu kennen, verneinte jedoch, dass die Adressen und auch die Faxnummer auf der Rechnung der Fa. B1-GmbH ihm etwas sagen würden.

Nach Aufklärung des Hintergrunds der Zeugenladung durch die Amtsvertreterin gab der Zeuge zu Protokoll: *„Ich habe den UPC-Anschluss seit 2003. Das war ein Kombipaket: TV und Festnetzanschluss. Das war billiger, als wenn ich mir nur das TV genommen hätte. Ich habe nie ein Telefon angeschlossen gehabt und auch kein Fax-Gerät.“*

Nach Ende der Befragung des Zeugen wurde das Erörterungsgespräch fortgesetzt. Die Frage der Amtsvertretung nach der Kommunikationsweise der Bf. mit der Fa. B1-GmbH wurde mit der Angabe des Geschäftsführers der Bf. - G.N. - mit *"Per Mail und Telefonnummern*

(Handynummern)" beantwortet.

Nach ausführlicher Besprechung des Rechnungsmerkmals Adresse des Leistenden Unternehmens bzw. der Rechercheergebnisse der belangten Behörde betreffend D.L. wurde das Erörterungsgespräch erfolglos beendet.

Vorhalt des BFG samt Beilagen vom 15.11.2016 in Verbindung mit der Vorhaltsbeantwortung vom 27.01.2017

Schreiben des BFG vom 15.11.2016

Mit Schreiben des BFG vom 15.11.2016 wurde das abgabenbehördliche Erhebungsergebnis (Aktenvermerk vom 14.10.2016 und die Niederschrift über die Erhebung gemäß § 143 BAO vom 21.10.2016) an die Bf. mit dem Ersuchen um Abgabe einer diesbezüglichen Stellungnahme innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens weitergeleitet.

+) Mit dem abgabenbehördlichen Aktenvermerk vom 14.10.2016 wurde mit Bezug auf Erhebungen zur Fa. B1-GmbH an der Adresse A-Gasse 4 festgehalten, dass es sieben, jedoch keine Stiege acht im Haus A-Gasse 4 gebe. Laut einer Hauspartei seien die Fa. B1-GmbH/ Geschäftsführer G.P.C. nicht bekannt. Laut telefonischer Auskunft bei der Hausverwaltung Wiener Wohnung sei die Wiener Adresse A-Gasse 2-6. Die Fa. B1-GmbH und G.P.C seien bei der Hausverwaltung nicht bekannt.

+) Mit dem Aktenvermerk vom 21.10.2016 zum abgabenbehördlichen Erhebungsergebnis betreff die Fa. B1-GmbH wurde registriert, dass das Formular Verf. 4 für D.L. an der Tür der Wiener Adresse B-Gasse 90/27 am 12.10.2016 hinterlegt worden sei. Laut der beiliegenden Niederschrift vom 21.10.2016 sei die Firma D.L. nicht bekannt. In der Zeit von 23.05.2011 bis 23.07.2012, in der D.L. in der Wiener A-Gasse 48/25 gewohnt habe, sei keine Geschäftstätigkeit in dieser Wohnung ausgeübt worden.

Über Antrag der Bf. vom 14.12.2016 hinauf wurde diese Frist bis zum 31.01.2017 erstreckt. Begründet wurde die Fristerstreckung mit der Vergabe des Auftrags der Bf. an die A-Detektei zwecks Vornahme von Erhebungen zum Unternehmen, Standort und den Verantwortlichen der Firma. Der Ergebnisbericht der Detektei wurde als Beilage zum Schreiben des Bf. vom 27.01.2017 an das BFG übermittelt.

Vorhaltsbeantwortung vom 27.01.2017

Mit dem (Antwort-) Schreiben der Bf. vom 27.01.2017 wurde in Bezug auf den Aktenvermerk und die abgabenbehördliche Niederschrift vom 21.10.2016, demnach laut Angaben des D.L.

a) dieser von 23.05.2011 bis 23.07.2012 in 1XX0 Wien, A-Gasse 48/25 gewohnt hätte und dort keine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden wäre, b) D.L. eine Fa. B1-GmbH nicht bekannt sei, das abgabenbehördliche Versäumnis bemängelt, D.L. näher danach, ob er den Geschäftsführer der Lieferfirma B1-GmbH kenne, befragt zu haben.

Beim persönlichen Erreichen des D.L. durch die A-Detektei am 28.12.2016 habe dieser - laut

Seite 6 des Erhebungsberichts - angegeben, dass der Wohnungsmieter der A-Gasse 48/25 bis vor etwa 3 bis 4 Jahren der damalige Arbeitgeber des D.L., die A-Pizzeria gewesen wäre. Auch G.P.C. hätte mit D.L. gemeinsam in der A-Pizzeria gearbeitet. Der Dienstgeber hätte die Dienstnehmer in der Mietwohnung A-Gasse 48/25 untergebracht. Nach Angabe des D.L. habe zwar auch G.P.C. jedoch nicht zeitgleich mit D.L. in dieser Wohnung gewohnt. D.L. kenne die Fa. B1-GmbH zwar nicht, aber G.P.C. als Arbeitskollege in der Pizzeria. G.P.C. habe als Kellner in der Pizzeria gearbeitet und betreibe jetzt ein Restaurant in Italien. D.L. und G.P.C. würden einander über Facebook kennen. Auf den Screenshot im Bericht (siehe Seite 6 oben) betreff den Eintrag von D.L. als „Freund“ in der Liste von G.P.C. wurde verwiesen.

Nach Angaben des D.L. -laut Erhebungsbericht auf Seite 6 unten- hätte G.P.C. nach dem Auszug aus der Wohnung Top Nr. 25 in der A-Gasse 48 in der Wohnung Top Nr. 27 in 1XX0 Wien, B-Gasse Nr. 90 gewohnt. Laut dem Abfrageergebnis beim zentralen Melderegister (siehe Seite 8) sei an dieser Adresse der offenbar nunmehrige Geschäftspartner in Triest, P.C. (geb. tt.mm.jjjj) mit dem Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Die Identität der Familiennamen würde auf ein Verwandtschaftsverhältnis (ev. Bruder) schließen lassen.

Die Schlussfolgerungen wären: Laut D.L. hätte G.P.C. eine Zeit lang in der Wohnung Top Nr. 25 im Haus A-Gasse 48 - mutmaßlich aber ohne polizeiliche Meldung- gewohnt. Der jetzige Mieter, M.S.B., hätte die noch laufend stapelweise erhaltene Post in die A-Pizzeria gebracht. Aus Sicht der Bf. sei damit erwiesen: Die tatsächliche Geschäftsadresse und auch die vormalige Aufenthaltsadresse von G.P.C. sei die Wohnung Top Nr. 25 in der A-Gasse Nr. 48 gewesen. Die Wohnung hätte G.P.C. offensichtlich auch als Geschäftssitz der Fa. B1-GmbH gedient.

Angesichts der Beschuldigung des G.P.C. als Geschäftsführer eines missing traders, der Fa. B1-GmbH, sei es für die Bf. nicht nachvollziehbar, dass G.P.C. offensichtlich völlig unbehelligt von den Behörden in Italien (Triest) ein Restaurant betreibe. Nach dem Verständnis der Bf. von Rechtsstaatlichkeit müsste bei konkretem Nachweis der erhobenen Vorwürfe auch bereits ein Verfahren eingeleitet bzw. eine Gefängnisstrafe verhängt worden sein.

Abschließend wurde der Antrag auf Stattgabe der Beschwerde und damit der Veranlagung per Bescheid gemäß Abgabenerklärung gestellt.

Gegenäußerung der Amtsvertretung vom 17.03.2017 zum Schreiben der Bf. vom 27.01.2017

Mit dem Schreiben der belangten Behörde wurde dem Hinweis im Schreiben der Bf. auf das Versäumnis bei der abgabenbehördlichen Befragung des D.L. hinsichtlich der Abklärung, ob G.P.C. bekannt sei, und nur der Stellung der Frage, ob die Fa. B1-GmbH bekannt sei, erwidert, dass es Tatsache sei, dass sich die beiden Personen gekannt und auch in der Wohnung A-Gasse 48/25, wenn auch nicht zur selben Zeit, gewohnt hätten. Im Zeitraum 04 bis 06/2012 habe nur D.L. dort gewohnt. Des Weiteren hätten beide Personen zur selben Zeit in der A-Pizzeria gearbeitet. Laut der mit dem Geschäftsführer der Fa. A-GmbH & CoKG (=A-KG) - C.S. -

aufgenommenen Niederschrift sei C.G.P als Kellner in der A-Pizzeria in den Jahren 2012 und 2013 tätig gewesen.

Die Wohnung A-Gasse 48/25 sei von A,V, zwecks Unterbringung der Mitarbeiter der Fa. A-KG zu Wohnzwecken gemietet worden. Wesentlich für das Finanzamt sei, dass D.L. die Fa. B1-GmbH nicht kannte bzw. die Geschäftstätigkeit der Fa. B1-GmbH durch G.P.C. nicht kannte, denn das weise darauf hin: An der Adresse A-Gasse 48/25 sei keinerlei Geschäftstätigkeit der Fa. B1-GmbH ausgeübt worden. Das sei wiederum wesentlich für die Richtigkeit der Geschäftsadresse im gegenständlichen Verfahren.

Hinsichtlich den wiederholten Hinweis des Bf. auf den Eintrag der falschen Geschäftsadresse der Fa. B1-GmbH als Folge eines Schreibfehlers im Firmenbuch sei vorstellbar, dass es zu so einem Fehler tatsächlich gekommen sei. Die Adressen A-Gasse 4/8/25 oder A-Gasse 48/25 seien eben nur durch einen Trennstrich unterschiedlich.

Allerdings sei auch die angeblich korrekte Adresse A-Gasse 48/25 nicht der Firmensitz der Fa. B1-GmbH, da dort keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt werden konnte. Der Grund dafür sei, dass G.P.C. dort zu diesem Zeitpunkt nicht mehr gewohnt habe und D.L. als Bewohner aussage, die Fa. B1-GmbH nicht zu kennen.

Die Schlussfolgerungen der Bf. betreff die A-Gasse 48/25 als tatsächliche Geschäftsadresse der Fa. B1-GmbH sei seitens des Finanzamtes nicht nachvollziehbar. Vielmehr sei anzunehmen, dass diese Adresse als Scheinadresse Verwendung gefunden habe.

Aufgrund einer Internetrecherche durch die A-Detektei sei eine Person namens G.P.C., Betreiberin eines Restaurants in Triest, ausfindig machbar gewesen. Allerdings sei eine Personenidentität trotz Namensidentität nicht erwiesen. Ermittlungen im Ausland seien für das Finanzamt nur sehr eingeschränkt möglich. Eventuell würde ein Amtshilfeersuchen bei den italienischen Behörden zu einem Ergebnis führen, was jedoch einige Zeit in Anspruch nehmen würde.

Als „Ergänzende Bemerkungen aufgrund der Aktenlage“ wurde seitens der belangten Behörde vorgebracht:

Dem Argument der Bf. *„Fehlen von Verdachtsmomenten mit Hindeutung auf Karussellbetrug“* [Laut Ausführungen in der Beschwerde vom 11.02.2015: Ware bisher nicht als betrugsanfällig bekannt; Verkauf der Softwarelizenzen an bereits bestehende Kunden, Einstandspreise über den von anderen Lieferanten] wurde entgegnet, dass es einem in der Computerbranche langjährig agierenden Unternehmer sicherlich bekannt sei, dass es mit den in dieser Branche üblicherweise gehandelten Waren (Computerteile, Prozessoren, Ipads, Mobiltelefone, Software, etc.) immer wieder zu Problemen in Hinsicht auf betrügerische Handlungen kommen könne. Insbesondere bei ungewöhnlichen Geschäftskontakten, wie es beim gegenständlichen Verfahren der Fall war, sei demnach eine erhöhte Aufmerksamkeit notwendig, da betrügerische Handlungen von vornherein nicht ausschließbar wären.

Angesichts der Unmöglichkeit für die Bf. betreff den Erhalt der großen Anzahl an benötigten Softwarelizenzen auf dem üblichen Markt mit den üblichen Geschäftskontakten im Frühjahr 2012 sei die Tatsache, dass durch einen (nachgewiesenermaßen bei Aufnahme der Tätigkeit

noch als Gastgewerbebetrieb im Firmenbuch eingetragenen) Neuling in der Branche mehr als 10.000 Lizenzen (10.649 Stück MS Office 2010, 2.490 Stück MS Windows 7Pro) im selben Zeitraum lieferbar gewesen wären, bereits derart ungewöhnlich, dass sich ein besonnener Geschäftsmann, zumindest über den üblichen Rahmen der Vorsicht hinaus, Gewissheit über die Rechtmäßigkeit der Geschäftstätigkeit verschaffen würde.

Des Weiteren verwies die Amtsvertretung auf die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 26.03.2015 mit der Bezugnahme im Absatz „*Karussellbetrug*“ auf die Klassifikation der italienischen Finanzverwaltung hinsichtlich mehrerer Kunden der Bf. als „Missing Trader“ wegen Involvierung in einem Betrugskarussell und wies darüber hinaus auf die durch einen Betrugsfall (Karussellbetrug) bedingte Versagung des Vorsteuerabzugs in bedeutender Höhe bereits im Jahre 2002 hin (siehe BFG 1.08.2014, RV/7102072/2003, mit Zurückweisung einer außerordentlichen Revision vom VwGH).

Diese Erfahrungen mit „Missing Tradern“ und Karussellbetrug hätte im Jahr 2012 doch zu einer erhöhten Vorsicht führen müssen.

Gegenäußerung der Bf. vom 28.04.2017 zum Schreiben der belangten Behörde vom 27.03.2017 mit Antrag auf Stattgabe der Beschwerde und abgabenerklärungsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer 2013

- **Zur Geschäftstätigkeit der Fa. B1-GmbH an der Adresse A-Gasse 48/25**

Den Ausführungen wider eine Geschäftstätigkeit an der Adresse A-Gasse 48/25 in der abgabenbehördlichen Stellungnahme vom 17.03.2017 - Adresse: Scheinadresse. Angabe von D.L., Fa. B1-GmbH/Tätigkeit G.P.C. nicht zu kennen- wurde erwidert, dass die Angabe von D.L., die Fa. B1-GmbH nicht zu kennen, das Einlangen auch von Post der Fa. B1-GmbH an diese Adresse nicht widerlege.

D.L. und G.P.C. seien nachgewiesenermaßen langjährig befreundet (vgl. Facebook) und wären auch Arbeitskollegen in der A-Pizzeria mit der ihren Dienstnehmern zur Verfügung gestellten Wohnung gewesen. Laut Information von D.L. habe G.P.C. ebenso in der Wohnung A-Gasse 48/25 gewohnt.

Sogar der jetzige Nachmieter dieser Wohnung, M.S.B., habe der beauftragten Detektei gegenüber angegeben, dass auch ein „*Stapel Post*“ noch vom Vormieter gekommen sei, die er immer in die A-Pizzeria gebracht hätte.

Nach Angaben des Mieters M.S.B. wären darunter unter anderem gelbe Benachrichtigungen zur Abholung von Schriftstücken von der Post und Behördenschreiben enthalten gewesen. Bei der Ablieferung der Schriftstücke in der A-Pizzeria wäre dort den Herrschaften sofort klar gewesen, für wen die Post sei. Eine weitere Befragung von M.S.B. als Zeuge in einem mündlichen Verfahren wäre hier interessant, inwieweit er sich daran erinnern könne, ob in der Post auch Schriftstücke an die Fa. B1-GmbH enthalten gewesen wären. Davon gehe die Bf. aus. Darüber hinaus erscheine es schon als seltsamer Zufall, dass im Zeitraum der beanstandeten

UVA's (04 bis 06/2012) die befreundeten Arbeitskollegen dieselbe Wohnung genutzt hätten, wobei D.L. heute vom von G.P.C. dort angesiedelten Geschäftssitz der Fa. B1-GmbH nichts mehr wisse.

Da G.P.C. als Geschäftsführer der Fa. B1-GmbH diese Wohnung bewohnt habe und stapelweise Post an dieser Adresse eingelangt sei, sei von einer Geschäftstätigkeit an dieser Adresse auszugehen. Aus Sicht der Bf. würden daher die Indizien eindeutig für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit der Fa. B1-GmbH an dieser Adresse sprechen.

- **G.P.C. mit Adresse in Triest - Amtshilfeansuchen in Italien**

Das Ersuchen um die Einleitung eines Amtshilfeansuchens bei den italienischen Behörden trotz der für die Behörde im Ausland nur sehr eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten wurde damit begründet, dass - aus Sicht der Bf. - die Indizien des gleichlautenden Namens (den Namen gebe es wahrscheinlich nur einmal) und das Betreiben eines Restaurants in Italien (Triest) als branchengleiche Tätigkeit mit dem Arbeitsplatz in der A-Pizzeria sehr für eine Personenidentität spreche. Vor allem könnte eine Befragung durch die italienischen Behörden das Vorliegen des Geschäftssitzes an der Wiener Adresse A-Gasse Nr. 48/25 bestätigen. Hier stelle sich auch die Frage nach bereits strafrechtlichen Ermittlungen, die noch mehr Klarheit bringen könnten.

- **Fa. B1-GmbH – ein ungewöhnlicher Kontakt**

Den Ausführungen in der abgabenbehördlichen Stellungnahme betreff Ungewöhnlichkeit des Kontaktes zu einem vorab branchenfremden Unternehmen wurde erwidert, dass der Geschäftskontakt zur Fa. B1-GmbH für die Bf. keineswegs ungewöhnlich gewesen wäre. Im Geschäftsverlauf ergebe sich öfter die Situation, dass Kundenanfragen nicht durch die üblichen Geschäftskontakte abdeckbar seien. In solchen Situationen würden auch neue Geschäftskontakte zur Bedienbarkeit der Kundenanfragen gesucht. Es bestehe die Möglichkeit, mehrere „neue“ Geschäftskontakte namhaft zu machen, die eingegangen worden wären, um nicht abdeckbare Kundenwünsche bedienen zu können.

- **Betrugsfall aus 2002 (Karussellbetrug)**

Zu den Ausführungen zum Karussellbetrugsfall aus dem Jahr 2002 als Folge der Notwendigkeit einer erhöhten Vorsicht im Jahr 2012 wies die Bf. darauf hin, dass die mündliche Verhandlung zum Verfahren zur Umsatzsteuer 2002 erst im Juni 2014 und somit zwölf Jahre später vor dem BFG stattgefunden hätte und sich die Bf. bis zu diesem Zeitpunkt sicher gewesen wäre, die Umsatzsteuer aus dem Jahr 2002 zurückzuerhalten.

Die in der Zwischenzeit durchgeführten zwei weiteren Betriebsprüfungen sowie laufenden Umsatzsteuerprüfungen durch das Finanzamt wären allesamt ohne Beanstandungen abwickelbar gewesen. Dabei wäre auch stets die Qualität der Überprüfungsmaßnahmen der Bf. durchleuchtet worden. Die Bf. hätte somit zu Recht davon ausgehen können, dass auch im

vorliegenden Fall Fa. B1-GmbH die getätigten Überprüfungsmaßnahmen im Jahr 2012 der notwendigen Sorgfaltspflicht entsprochen hätten.

In der Zwischenzeit wären weiters sämtliche Abholgeschäfte bei innergemeinschaftlichen Lieferungen als weiteres Umsatzsteuerrisiko abgeschafft worden und würden daher nicht mehr stattfinden.

Internationales Amtshilfeersuchen und Mail der belangten Behörde zum Ergebnis vom 23.08.2018

Über das Amtshilfeersuchen im September 2017 hinauf langte das Antwortschreiben der italienischen Steuerbehörden beim CLO im Juli 2018 ein. Mit der Mail des Finanzamts vom 23.08.2018, dem das in Rede stehende Antwortschreiben als Beilage angefügt wurde, teilte der Amtsvertreter dem BFG mit Hinweis auf den im Mail angeführten essentiellen Part des Antwortbogens mit, dass besagter G.P.C. zwar dieselbe Person, jedoch nicht mehr in Italien aufhältig sei bzw. nicht angetroffen worden wäre. Nur die geschiedene Ehefrau wäre angetroffen und befragt worden, hätte jedoch keinerlei zusätzliche relevante Angaben machen können (siehe Text der italienischen Steuerbehörden). Zusätzlich relevante Informationen, die eine eindeutige Klarstellung des Sachverhaltes ermöglichen, wären nicht hervorgekommen. Die aufgelisteten Fragen im Amtshilfeersuchen wären daher nicht zu beantworten gewesen.

Gegenäußerung der Bf. vom 13.09.2018 zum Schreiben der belangten Behörde vom 23.08.2018

Mit Schreiben vom 13.09.2018 bezeichnete die Bf. es als bedauerlich, dass es selbst den italienischen Behörden unmöglich war, G.P.C. anzutreffen und zu verhören. Das Gespräch mit seiner gerade in Scheidung von G.P.C. befindlichen Gattin führe zu keinen weiteren Erkenntnissen. Laut Gesprächsprotokoll sei der Ehegattin offensichtlich die Tätigkeit des Gatten bei der Fa. B1-GmbH in Wien in keiner Weise bekannt gewesen. Für die Bf. stelle sich die Frage, inwieweit der Gattin des Verdächtigen G.P.C. auch wirklich Glauben geschenkt werden könne; auch wenn die beiden Ehegatten derzeit in Scheidung leben.

Die Ehefrau von G.P.C. erkläre, dass ihr Gatte in ihrem etwa achtzehnjährigen Zusammenleben immer nur als Kellner gearbeitet hätte. Der Eintrag des Verdächtigen als alleiniger Gesellschafter, Geschäftsführer und auch als Liquidator im österreichischen Firmenbuch werfe die Vermutung, nur als Strohmännchen tätig gewesen zu sein, auf.

Nach den abgabenbehördlichen Angaben dürfte es sich um einen Betrugsfall als missing trader handeln, sodass es umso bedauerlicher sei, dass die Behörden bislang nicht dazu imstande gewesen wären, G.P.C. habhaft zu werden. Stattdessen werde versucht, anhand eines Schreibfehlers der Sitzadresse im Firmenbuch und somit abweichender Adressen bei der Rechnungsausstellung der Bf. zu unterstellen, dass sie von diesen Umständen wissen hätte müssen und ihr somit den Vorsteuerabzug streitig zu machen.

Zusammengefasst werde den Vorwürfen der ermittelnden Behörden widersprochen und erklärt, dass aus Sicht der Bf. die Entfaltung der Geschäftstätigkeiten der Fa. B1-GmbH an der

Wiener Adresse nachgewiesen sei. Der auch an dieser Adresse wohnhafte G.P.C. habe von dort aus seine Geschäftstätigkeit als Gesellschafter, Geschäftsführer und später auch als Liquidator ausgeübt. Aus der Sicht der Bf. handle es sich um einen ordentlichen Geschäftskontakt mit der Fa. B1-GmbH. Für den Wechsel des Unternehmensgegenstandes von einem Restaurantbetrieb zu einem Elektrohändler wäre der Bf. seitens der Fa. B1-GmbH eine notarielle Bestätigung vorgelegt worden. Die Bf. habe die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes in vollem Umfang erfüllt. Es werde daher der Antrag auf Stattgabe der Beschwerde und damit erklärungs-gemäße Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2013 gestellt.

Senatsverhandlung vom 19.02.2024

Im Zuge der über Antrag der Bf. durchgeführten Senatsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter Martin Holnthoner, MBA, auf die durchgeführte UID-Prüfung sowohl auf Stufe 1 als auch auf Stufe 2, thematisierte unter Hinweis auf den Schriftsatz vom 27. 01. 2017, die Unkenntnis des Befragten D.L. bezüglich der Lieferfirma B1-GmbH bzw. die Tatsache, dass D.L. der Geschäftsführer G. P. C. bekannt gewesen wäre, bezeichnete auch die gewährleistete Zustellung über die im Schriftsatz genannte Pizzeria von Bedeutung und verwies im Übrigen auf den zitierten Schriftsatz. In abgabenrechtlicher Hinsicht nahm der steuerliche Vertreter Bezug auf die neue Rechtsprechung des EUGH vom 15. 11. 2017, RS C-374/16 und C-375/16 (Geissel/Butin), wonach die Anschrift des leistenden Unternehmers in einer Rechnung keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei.

Der Bestätigung des Finanzamtsvertreters, wonach ihm dieses EUGH-Urteil bekannt sei, allein der Zahlensturz für sich in der Adresse nicht zur Aberkennung des Vorsteuerabzuges führe und das letztgenannte Urteil im Zeitpunkt des Ergehens des angefochtenen Bescheides nicht berücksichtigt werden habe können, samt Verweis auf den (Steuerberater Martin Holnthoner, MBA bekannten) Schriftsatz des Finanzamts vom 17. 03. 2017 folgten der Verweis des Gesellschafters Ing. G.N. auf die Stellungnahme vom 28. 04. 2017 zum Schriftsatz des Finanzamts vom 17. 03. 2017.

Abschließend thematisierte Steuerberater Mag. Friedrich Gardovszky das EUGH Urteil RS Mahageben/David, C-80/11 und C-142/11, zum Vertrauensschutz und darüber hinaus auf die die belangte Behörde bei der Versagung des Vorsteuerabzuges im Betrugsfall treffende Beweislast.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Seitens der Bf. sind insgesamt 15 Einkäufe bei der Fa. B1-GmbH betreffend Softwareprodukte zwischen **2.04.2012** und **11.06.2012** erklärt worden. Die Rechnungen der Fa. B1-GmbH über den Verkauf von 10.649 Stück Software-A und 2.490 Stück Software-B 1.556.361,78 € (netto)

plus 311.272,36 € USt. weisen die Geschäftsadresse der Lieferfirma mit „A-Gasse 48/25“ aus. Die Sitzadresse der Fa. B1-GmbH stimmt mit der Wohnsitzadresse des D.L. von 23.05.2011 bis 23.07.2012 überein.

Der Name der Lieferfirma B1-GmbH ist Folge der Generalversammlung der B2-GmbH vom **29.03.2012**, in der die Änderungen der Firma in die Fa. B1-GmbH und des Geschäftszweiges beschlossen worden sind. Über den beim Firmenbuch am 10.04.2012 eingelangten Antrag hinauf sind die Änderungen im Firmenbuch mit **4.05.2012** registriert worden.

Die Rechnungen der Fa. B1-GmbH zu den ersten drei Lieferungen - laut Rechnungen a) 500 Stk. Software-A zu 61.400,00€ netto plus 12.280,00 € USt; b) 1000 Stk. Software-A zu 123.800,00 € netto + 24.760,00€ USt.; c) 450 Stk. Software-A zu 55.822,50€ netto + 11.164,50€ USt- datieren mit **2.04.2012, 11.04.2012** und **20.04.2012**.

Hinsichtlich der Fa. B1-GmbH ist drei Tage nach der ersten Lieferung, nämlich am 5.04.2012 ein Bestätigungsverfahren Stufe 2 über Finanzonline erfolgt und ein Auszug aus dem Firmenbuch per Mail an G.P.C. als im Firmenbuch registrierter geschäftsführender Gesellschafter der Fa. B1-GmbH abverlangt worden.

Die Zahlungen an die Fa. B1-GmbH sind per Banküberweisung erfolgt.

G.P.C. ist von Beruf (z.B. als Kellner) in der Gastronomiebranche tätig. Sein Wohnsitz ist laut den Firmenbuchdaten der Fa. B1-GmbH an der Sitzadresse der Fa. B1-GmbH: A-Gasse 4/8/25. Die Melderegisterdaten vom 14.07.2015 weisen an Meldeadressen des G.P.C die Adresse A-Gasse 42/25 für den Zeitraum von 19.03.2012 bis 26.06.2012 bzw. die Adresse 1XX0 Wien, B-Gasse 90/27 für den Zeitraum von 26.06.2012 bis 11.10.2013 aus.

Die A-Pizzeria, in der G.P.C. als Kellner gearbeitet hat, ist ein Lokal der Fa. A-KG, bei der auch D.L. angestellt gewesen ist. Der Bewohner der Wohnung A-Gasse 48/25 im streitrelevanten Zeitraum hat daher den als Kellner in der A-Pizzeria beschäftigt gewesenen G.P.C. gekannt.

Die Adresse A-Gasse 48/25, welche in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH als Sitzadresse der Lieferfirma angeführt ist, ist die Anschrift für eine Wohnung in einem Zinshaus, die vom Mieter A.V. (=Gesellschafter der Fa. A-GmbH) an Dienstnehmer der Fa. A-KG (z.B. D.L., G.P.C.) für Wohnzwecke überlassen worden ist. Die Wohnung ist von D.L. und G.P.C. nicht gemeinsam bewohnt worden.

Die Nutzung der Wohnung A-Gasse 48/25 für das Lukrieren von Umsätzen als Folge der Entfaltung gewerbebetrieblicher Aktivitäten im Zeitraum 04-06/2012 ist seitens des Bewohners dieser Wohnung im streitrelevanten Zeitraum verneint worden. Eine Fa. B1-GmbH ist D.L. nicht bekannt. Die Telefonnummer ===== in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH ist eine Nummer, die seit dem Jahr 2003 an einen Anschluss des Anbieters von Internet-, TV- und Festnetz-Telefonie-Services sowie Mobilfunkdiensten - UPC Austria GmbH – mit Zugang zum Internet ohne Einrichtung eines Festnetztelefons und Fax-Geräts in der Privatwohnung eines Angestellten beim AMS Wien vergeben ist.

Hinsichtlich der Adresse A-Gasse 4 ist der Bestand eines Mietobjekts mit einer Adresse A-Gasse 4/8/25, die im Firmenbuch als Geschäftsadresse der Fa. B1-GmbH eingetragen worden ist, und der Möglichkeit der Teilnahme einer Geschäftsführung der Fa. B1-GmbH am allgemeinen

wirtschaftlichen Verkehr über die Adresse A-Gasse 4 im Zeitraum 04-06/2012 auszuschließen, weil die Wohnhausanlage die Anschrift A-Gasse 2-6 und nur sieben Stiegen hat.

Die erklärten Lieferungen von der Fa. B1-GmbH und dessen beruflich im Geschäftszweig „Gastronomie“ tätigen Geschäftsführers bei der Lieferfirma B1-GmbH waren Folge eines Nachfrageüberhangs bezüglich den in Rede stehenden Softwareprodukten im Handel und des daher seitens der Bf. bestehenden Interesses an den in Rede stehenden Warenlieferungen und der Anerkennung der Umsatzsteuer in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH für den Zeitraum 04-06/2012 als gemäß § 12 UStG 1994 abzugsfähige Vorsteuer.

2. Beweiswürdigung

Die Daten wurden durch die im Arbeitsbogen abgelegten Beweismittel, den Firmenbuchauszug zur Fa. B1-GmbH, die Auszüge zu D.L. und G.P.C. im Zentralmelderegister, die im Verlauf des Rechtsmittelverfahrens mit P.R. als Inhaber des Anschlusses mit der in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH ausgewiesenen Telefonnummer Nummer ===== und dem Bericht der A-Detektei bestätigt.

Auf Grund des festgestellten und in den Entscheidungsgründen dargestellten Sachverhaltes war das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zu bezweifeln.

In rechtlicher Hinsicht kann der Unternehmer gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 BGBl. Nr. 663/1994 in der Fassung des BGBl. I Nr. 22/2012 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 Vorsteuerbetrag abziehen.

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 in der Fassung des BGBl. I Nr. 34/ 2010, ist der Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 ausführende Unternehmer zur Ausstellung von Rechnungen berechtigt. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;

3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z.5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Für die unter § 11 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geforderten Angaben ist gemäß § 11 Abs. 3 UStG 1994 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 Art. 227 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten von Steuerpflichtigen, die in ihrem Gebiet ansässig sind und dort Lieferungen von Gegenständen bewirken oder Dienstleistungen erbringen, verlangen, in anderen als in Artikel 226 Nummer 4 genannten Fällen die Mehrsteueridentifikationsnummer des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers im Sinne des Artikels 214 anzugeben. Von der unionsrechtlichen Ermächtigung hat Österreich durch die entsprechende innerstaatliche Norm des § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 Gebrauch gemacht. Auf Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 € übersteigt, ist somit auch die UID-Nummer des Abnehmers anzugeben, wenn der leistende Unternehmer seinen Wohnsitz, Sitz, seinen

gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und die Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.

Diesbezüglich hält aber der Europäische Gerichtshof in herrschender Rechtsprechung auch zu anderen Rechnungsmerkmalen fest, dass das Fehlen der UID-Nummer des Leistungsempfängers dessen Vorsteuerabzugsberechtigung nicht beeinträchtigen darf, wenn feststeht, dass die Lieferung tatsächlich an ihn ausgeführt wurde.

Das Fehlen allein der UID-Nummer auf den Rechnungen als formelle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges kann daher das Recht auf Vorsteuerabzug nicht hindern, wenn das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen feststeht (vgl. dazu EuGH vom 1.03.2012 in der Rs Polski Trawetyn, C-280/10 und vom 15.09.2016, in der Rs Barlis 06, C-516/14 sowie BFG vom 06.05.2016, RV/7104806/2015).

Die für die Entstehung des Rechts der Bf. auf Vorsteuerabzug erforderlichen materiellen Voraussetzungen sind in Art. 168 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG aufgezählt. Demnach ist es erforderlich, dass der Betroffene Steuerpflichtiger (im Sinne der Richtlinie) ist und dass die zur Begründung des Abzugsrechts angeführten Dienstleistungen vom Bf. auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen erbracht wurden (vgl. etwa EuGH 21.11.2018, Vadan, C-664/16, Rn. 39; sowie VwGH 21.11.2018, Ro 2016/13/0020, mwN).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entspricht es - wie dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.01.2021, Ra 2020/13/0068, entnehmbar - der ständigen - neueren - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt. Die Steuerverwaltung darf das Recht auf Vorsteuerabzug in einem solchen Fall nicht verweigern, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (vgl. zuletzt VwGH 19.05.2020, Ro 2019/13/0030, mwN).

Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Ebenso ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Wusste der Steuerpflichtige, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, oder hätte er dies wissen müssen, so ist der Vorsteuerabzug zu verweigern (vgl. VwGH 19.05.2020, Ro 2019/13/0030, mwN; EuGH 4.06.2020, SC C.F., C-430/19, Rn. 43).

Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug (hier) eines Lieferanten wusste oder hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde oder das Verwaltungsgericht in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a I. (Abweisung)

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate 4 bis 6/2012 vom 11.02.2015, an deren Stelle der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 gemäß § 253 BAO getreten war, folglich dessen die Beschwerde vom 30.07.2015 gegen den Umsatzsteuerbescheid des Finanzamts Österreich (vormals Finanzamt Wien 1/23) für das Jahr 2013 vom 17.07.2015 als Ergänzungsschriftsatz zur Beschwerde vom 11.02.2015 zu werten war, war aus den nachfolgenden Gründen abzuweisen:

Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts geht aus Art. 17 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112) hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0068 und den dortigen Verweis auf EuGH 22.10.2015, C-277/14, PPUH Stehcomp, Rn. 28). Es muss also ein Leistungsaustausch zwischen zwei Unternehmern, nämlich dem Rechnungsaussteller und dem Rechnungsempfänger, als erwiesen angenommen werden können. Kann der Leistungsempfänger das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen durch objektive Nachweise belegen, so steht ihm nach dem Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität der Vorsteuerabzug zu.

Eine Rechnung, soll sie zum Vorsteuerabzug berechtigen, hat die materiellen Voraussetzungen zu erfüllen, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt. Die Rechnungen der Fa. B1-GmbH vermochten zwar den für die Entstehung des Rechts der Bf. auf Vorsteuerabzug erforderlichen materiellen Voraussetzungen, welche in Art. 168 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG aufgezählt sind, zu entsprechen, jedoch bestanden auf Grund des festgestellten und in den Entscheidungsgründen dargestellten Sachverhaltes begründete Zweifel hinsichtlich des Vorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen: Tatsache ist, dass die persönliche Kontaktaufnahme in einem Unternehmen einer ladungsfähigen Adresse bedarf. Das durch die Angaben des Benutzers der Wohnung D.L. bestätigte Fehlen eines Büros für die Fa. B1-GmbH samt Telefonanschluss an der Adresse A-Gasse 48/25 während des Zeitraums 04-06/2012 begründete Zweifel am Bestand der Fa. B1-GmbH als ein „lebendes“ Unternehmen an der letztgenannten Adresse, weil es für eine

Geschäftsadresse wichtig ist, dass die Geschäftsführung jederzeit postalisch erreichbar sein sollte. Eine Zustelladresse für eine Kapitalgesellschaft ist nicht die Meldeadresse des Geschäftsführers. Da der Empfänger der Zustellung ausschließlich eine prozessfähige, natürliche Person sein kann, ist die juristische Person Fa. B1-GmbH als Zustellungsadressat denkunmöglich.

Zustellanweisungen dienen im postalischen Schriftverkehr zur Präzisierung des Empfängers der Post. Soll der Fa. B1-GmbH Post über die Adresse A-Gasse 48/25 zugestellt werden, kann die Firma selbst dann anderswo ihren Sitz und reguläre Postanschrift haben, die dem Absender unbekannt ist. Da D.L. eine Fa. B1-GmbH unbekannt war, konnte die Geschäftsführung der Fa. B1-GmbH sich sicher sein, dass der Fa. B1-GmbH die mit der Adresse A-Gasse 48/25 gesendete Post nicht zugeht. War G.P.C. über die Adresse in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH postalisch nicht erreichbar, so war die Anbahnung und das Zustandekommen eines persönlichen Kontakts von Kunden und Behörden mit der Fa. B1-GmbH an der Adresse A-Gasse 48/25 auszuschließen. Für die Geschäftsführung der Fa. B1-GmbH war die Vortäuschung einer Geschäftsadresse in Form der Angabe der Adresse einer Mietwohnung, die von dessen Bewohner D.L. im Zeitraum 04-06/2012 für private Wohnzwecke genutzt wurde, insoweit von Vorteil, als sie die Ausstellung und Vorlage der in Rede stehenden Rechnungen für den Zeitraum 04-06/2012 an die Bf. ermöglicht und die Dauer der Geschäftsbeziehungen mit der Bf. von der Teilnahme mittels E-Mail-Adresse im E-Mail-Verkehr abhängig gemacht hatte.

Die Vorspiegelung falscher Tatsachen in Form der Angabe der Adresse 1XX0 Wien, A-Gasse 48/25, als Geschäftsadresse wurde durch die Eigenschaft des Prokuristen der Fa. A-GmbH - A.V. - als Mieter der Top Nr. 25 im Mehrparteienhaus A-Gasse 48 im streitrelevanten Zeitraum insoweit verklärt, als der Gesellschafter der Fa. A-GmbH die Mietwohnung Mitarbeitern der Fa. A-KG für Wohnzwecke überlassen hatte und die Wohnung weder an die Fa. B1-GmbH, noch an G.P.C. vermietet war. Die Wohnung an der Adresse A-Gasse 48/25 als Hauptwohnsitz des D.L. während des für die Beschwerde relevanten Zeitraums wurde durch die Daten im zentralen Melderegister bestätigt. Da D.L. als Unterkunftnehmer einen betrieblichen Einsatz der Wohnung A-Gasse 48/25 im Zeitraum 04-06/ 2012 verneint hatte, waren die Rechnungen der Fa. B1-GmbH als ein eingesetztes Instrument zur Vorspiegelung der Wohnung A-Gasse 48/25 als Geschäftsadresse zum Lukrieren von Umsätzen aus Geschäftsbeziehungen mit einem Kunden - der Bf. - verifizierbar.

Die in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH genannte Telefonnummer ===== der Lieferfirma verstärkte umso mehr die Zweifel an dem Vorliegen von Rechnungen eines Unternehmens im Sinn des § 2 UStG 1994, als die auf den Rechnungen ausgewiesene Nummer eine Ziffernfolge zur Anwahl eines Zielteilnehmers bei einem Telefongespräch und eine einmalig vorkommende Durchwahlrufnummer innerhalb eines Ortsnetzes ist. Faxnummern sind Rufnummern für die Anwahl von Faxgeräten. Die Einwahlnummern sind Rufnummern für die Anwahl von Telefonmodems über das Telefonnetz. In Anbetracht der Tatsache, dass die Fa. UPC Austria GmbH die Nummer, die in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH als Telefonnummer angeführt wurde, an einen für einen Angestellten beim AMS Wien eingerichteten Anschluss im Jahr 2003

vergeben hatte, verschaffte der Eintrag der Telefonnummer und der Faxnummer auf den Rechnungen der Fa. B1-GmbH Gewissheit über die Täuschung des Rechnungsempfängers über die Ausstattung der Fa. B1-GmbH mit einer Telekommunikationsanlage und die Erreichbarkeit der Firma unter dieser Telefonnummer. Da der von UPC Austria GmbH an P.R. vergebene und als Internetanschluss eingerichtete Anschluss die Möglichkeit der Anbahnung und des Zustandekommens eines telefonischen Kundenkontakts über die Telefonnummer an der Adresse A-Gasse 48/25 durch die Fa. B1-GmbH vereitelt hatte, war er der sichere Beweis für die Vortäuschung eines an die Fa. B1-GmbH vergebenen Anschlusses zur Nutzung eines Telefons samt Faxgerät im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Anhand der thematisierten Postsendungen, die für die Top 25 in der Briefkastenanlage für das Haus A-Gasse 48 abgelegt und von M.S.B. in die A-Pizzeria getragen worden waren, war eine Stattgabe der Beschwerde nicht zu begründen, weil die Weiterleitung der Postsendungen für die Adresse der Wohnung A-Gasse 48/25 an die A-Pizzeria mit einem hohen Grad an Wahrscheinlichkeit als unmittelbare Folge der beruflichen Tätigkeit des Mieters der Wohnung A-Gasse 48/25 als Prokurist beim Komplementär der Fa. A-GmbH & Co KG zu deuten war. Der Anregung von Erhebungen zur Art der Sendungen in einem nach dem Zeitraum 04-06/2012 gelegenen Zeitraum war nicht zu folgen, weil das Vorbringen nicht darauf ausgerichtet war, den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen zu erbringen, sondern generell der Bf. erst die Möglichkeit bieten sollte, die Tatsache kennenzulernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen. Zum Fehlen einer Verpflichtung zur Aufnahme eines bloßen Erkundungsbeweises sei auf Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 183 Rz. 5, und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (z.B. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220; 23.03.2010, 2009/13/0078; 7.07.2011, 2007/15/0156; 26.01.2012, 2009/15/0032) verwiesen.

Die Rechnungen der Fa. B1-GmbH mit den Angaben des Namens der Fa. B1-GmbH, der Adresse A-Gasse 48/25 und der Nummer ===== zu einem telefonischen Festnetzanschluss mit angeschlossenen Faxgerät ergaben das Bild einer Handlungsweise der Fa. B1-GmbH, die darauf ausgerichtet war, einen Irrtum bei der Bf. hinsichtlich des Bestands eines Büros, ausgestattet mit einer Telefonanlage als Kommunikationsmittel der Fa. B1-GmbH, die die Tätigkeit von Telefonaten, die Entgegennahme von Anrufen und Führung interner sowie externer Gespräche ermöglicht und zahlreiche Funktionen wie die Anrufweiterleitung, Konferenzschaltungen und Voicemail bietet, um die Kommunikation effizienter und flexibler im Rahmen der Beteiligung einer Firma am allgemeinen Wirtschaftsverkehr zu gestalten, herbeizuführen. Das Fehlen einer Möglichkeit für Kunden, über die Telefonnummer ===== in Form eines Anrufs oder einer Faxsendung mit der Lieferfirma in Kontakt treten zu können, was der Geschäftsführung der Bf. im Fall eines Kontrollanrufs bei der Fa. B1-GmbH und einer Kontrollsendung per Fax an die Fa. B1-GmbH aufgefallen wäre, war Folge der Vergabe des Festnetzanschlusses an P.R. im Jahr 2003 und somit der Beweis dafür, dass die Adresse und die Telefonnummer in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH für den Zeitraum 04-06/2012 nur die Funktion gehabt hatten, für die Bf. eine Sitzadresse als Kontaktadresse mit telefonischen Festnetzanschluss und

angeschlossenen FAX-Gerät an der Adresse A-Gasse 48/25 vorzutauschen.

Das offensichtliche Desinteresse der Geschäftsführung der Fa. B1-GmbH an nachhaltigen beruflichen Kontakten mit der Bf. war somit aus der Telefonnummer in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH, die an eine von der Fa. B1-GmbH verschiedene Person vergeben war, abzuleiten.

Das offensichtliche Desinteresse der Geschäftsführung der Fa. B1-GmbH an einer Außenwirkung der Lieferfirma und somit einer nachhaltigen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr war über die Angabe der Telefonnummer ===== hinaus gerade anhand der Adressen A-Gasse 4 und 48 in Verbindung mit dem Eintrag der Fa. B1-GmbH samt Telefonnummer im Herold-Register festzustellen, weil die Sitzadresse der Fa. B1-GmbH in den Rechnungen mit der Adresse A-Gasse 48/25 angegeben wurde, während die Abfrage der Firmenbuchdaten zur Fa. B1-GmbH stets die A-Gasse 4-8/25 als Geschäftsadresse der Fa. B1-GmbH ergeben hatte. Der bevorzugte Auftritt der Fa. B1-GmbH mit der Angabe der Adresse A-Gasse 4, welche niemals existiert hatte, nach außen hin wurde über den Firmenbucheintrag zur Geschäftsadresse der Fa. B1-GmbH hinaus durch den Eintrag der Fa. B1-GmbH unter der Adresse A-Gasse 4 in den Gelben Seiten von 05/2012 bis 10/2012 bekräftigt.

Die von Herold Business Data herausgegebenen Gelben Seiten sind für die Beteiligung einer Firma am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr insoweit von Bedeutung, als das nach Branchen sortierte Telefon- und Adressverzeichnis Kontaktinformationen zu hunderttausenden Unternehmen sowie zahlreiche Einschaltungen mit Details zu Produkten und Dienstleistungen der jeweiligen Firmen beinhaltet. Zu zahlreichen Firmen werden Unternehmensvideos, 360°-Panoramabilder und Diashows angeboten. Die Website stellt mehr als 4,1 Millionen Telefonnummern bereit. Die Telefonnummer +43 1/9..., unter der die Fa. B1-GmbH im Herold-Register eingetragen war, war die gleiche Telefonnummer, die davor an die Fa. B2-GmbH mit der Adresse 1XX1, A-Straße 55a vergeben war.

Das offensichtliche Desinteresse des Geschäftsführers der Fa. B1-GmbH an einer nachhaltigen Positionierung der Fa. B1-GmbH in der EDV-Branche ergab sich bei Vergleich der Wohnadressdaten im Firmenbuch mit den Zentralmelderegisterdaten daran, dass G.P.C. den Meldedaten vom 14.07.2015 zufolge im Zeitraum 19.03.2012 bis 26.06.2012 an der Adresse A-Gasse 42/25 und im Zeitraum danach nur bis 11.10.2013 an der Adresse B-Gasse 90/27 gemeldet war. Aufgrund der Aktenlage ließen die Melderegisterdaten zur Meldedauer den Rückschluss auf eine nicht-sesshafte Lebensweise des G.P.C. aus wirtschaftlichen Gründen zu. Zum in der Senatsverhandlung vom 19.02.2024 angesprochenen Urteil vom 15.11.2017, C-374/16, Geissel, und C-375/16, Butin, war in Verbindung mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.12.2018, Ra 2017/15/0003, festzustellen, dass der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs zufolge die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht davon abhängig ist, dass in der Rechnung die Anschrift angegeben ist, unter der der Rechnungsaussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Auch nach jüngerer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Unzulässigkeit des Vorsteuerabzugs nicht damit begründet werden, dass die Rechnungen nicht die richtige Anschrift iSd § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 enthielten, weil die vom Finanzamt

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

Für die Frage der Unternehmereigenschaft der Fa. B1-GmbH kommt es nicht darauf an, von welchem Ort aus Leistungen erbracht werden, sondern es kommt darauf an, ob ein Leistungsaustausch zwischen zwei Unternehmern, nämlich dem Rechnungsaussteller und dem Rechnungsempfänger als erwiesen angenommen werden kann.

Der Leistungsaustausch zwischen der Fa. B1-GmbH unter der Geschäftsführung von G.P.C. und der Bf. war zu bezweifeln, weil der geschäftsführende Gesellschafter der Fa. B1-GmbH - G.P.C. - nachweislich beruflich in der Gastronomiebranche tätig war und im Firmenbuch erst nach der Änderung des Geschäftszweigs der Fa. B2-GmbH in die Fa. B1-GmbH als geschäftsführender Gesellschafter einer Handelsfirma in der EDV-Branche - der Fa. B1-GmbH - eingetragen wurde. Dem Branchenwechsel des G.P.C. vom Gastronomiebereich in den Bereich „*Elektrotechnik, Elektronik, Telekommunikation, IT / Handel, Logistik, Verkehr*“ in Verbindung mit den Verkäufen der Softwarelizenzen während des Zeitraums 04-06/2012 ohne Aufforderung des Bf. an die Geschäftsführung der Fa. B1-GmbH zur Vorlage von Leistungsnachweisen und Referenzen, aufgrund dieser die z.B. Befähigung des G.P.C. zur Führung einer Handelsfirma in der EDV-Branche als glaubhaft bzw. die Teilnahme des G.P.C. an Fortbildungsveranstaltungen für EDV-Kaufleute nachgewiesen werden könnte, war Ungewöhnlichkeit zu bescheinigen, weil die Lehrausbildung zum EDV-Kaufmann drei Jahre dauert und EDV-Kaufleute danach in der Regel im Team in Fachgeschäften des EDV-Handels oder in Fachabteilungen von Kaufhäusern arbeiten und Kontakt zu Fachkräften aus anderen Abteilungen (z. B. Lagerhaltung, Rechnungswesen) und ihren Kunden haben.

- Zum Aufgabengebiet eines EDV-Kaufmanns gehört beim Verkauf von Computer und Computerzubehör (Hardware, Software und elektronische Datenverarbeitungssysteme) die Beratung von Kunden, die Behebung von Störungen und Fehlern sowie die Installation und Wartung von Hard- und Software. Im Verkauf bestellen sie Waren nach und sorgen für deren fachgerechte Lagerung. Zu den Kenntnissen und Fertigkeiten gehören a) die Beratung von Kunden bei der Auswahl von Standardprodukten in Hardware, Software und elektronischen Datenverarbeitungssystemen unter Berücksichtigung technischer, kaufmännischer und rechtlicher Voraussetzungen; b) das Analysieren der Kundenanforderungen und das Vorschlagen geeigneter elektronischer Datenverarbeitungssystemlösungen; c) das Anbieten von Service- und Betreuungskonzepten und Abstimmen auf Kundenwünsche; d) das Herstellen von Betriebsbereitschaft von Hardware, das Installieren und Konfigurieren von Software sowie von einfachen Netzwerken; e) die Fehlersuche und das Beheben einfacher Störungen; f) das Arbeiten mit Personalcomputern (auch in Netzwerken); g) das Vorbereiten, Bereitstellen und Präsentieren des betrieblichen Sortiments an Waren- und Dienstleistungen; h) das Entgegennehmen von Bestellungen und Abwickeln von

Kundenaufträgen, inklusive Rechnungslegung und Zahlungsverkehr; i) aa) das Annehmen, Kontrollieren, Lagern und Pflegen der Waren, bb) Inventarisieren der Bestände; j) das Abschließen von Kaufverträgen und Lizenzverträgen, das Ausstellen von Verkaufsdokumenten wie Garantiescheinen, Empfangsquittungen und sonstigen Unterlagen.

Dem Vorbringen der Bf. zu den Überprüfungsmaßnahmen, wonach die Geschäftsbeziehung mit der Fa. B1-GmbH aus Sicht der Bf. keine besonderen Auffälligkeiten, mit Ausnahme der zeitnahen Änderung des Geschäftszweigs, aufgewiesen hätte, war zu erwidern, dass die Firmenbuchabfrage mit dem Ergebnis einer Registrierung der Fa. B1-GmbH in der A-Gasse, die behauptete Abfrage der UID-Nummer (Stufe 2) um den 4.02.2012 und die auf die Firmenbuchabfrage bezügliche Kontaktaufnahme mit dem Notar zwecks Bestätigung der Änderung des Geschäftszweigs die Vorlage eines Lebenslaufs des G.P.C. samt Referenzschreiben und einer Auskunft des Kreditschutzverbandes 1870 zur Person G.P.C. nicht zu ersetzen vermochten.

Allein die zeitnahe Änderung des Geschäftszweigs von Gastronomie auf IT / Handel und der Geschäftszweig IT/Handel selbst begründeten die Erforderlichkeit der Vornahme von der Bf. zumutbaren Überprüfungsmaßnahmen zur Person des G.P.C., weil der Beruf eines EDV-Kaufmanns ein Beruf aus den Bereichen „Elektrotechnik, Elektronik, Telekommunikation, IT / Handel, Logistik, Verkehr“ mit einer dreijährigen Lehrzeit ist. Über die Vorlage einer Ausbildungsbestätigung hinaus hätten Teilnahmebestätigungen für den Besuch des G.P.C. von Fortbildungsveranstaltungen abverlangt werden können, weil ein EDV-Kaufmann laut den Tätigkeitsmerkmalen gemäß [https:// www. berufslexikon.at/ berufe/40-EDV-Kaufmann~EDV-Kauffrau/](https://www.berufslexikon.at/berufe/40-EDV-Kaufmann~EDV-Kauffrau/) immer über die neuesten Entwicklungen am Computermarkt informiert ist.

Angesichts der Zuständigkeit der EDV-Kaufleute für den Ein- und Verkauf von Computersoftware bzw. -hardware verknüpfen sie EDV-Wissen mit kaufmännischer Tätigkeit, geben fachlich fundierte Produktinformationen an die Kunden weiter und bieten ein vielfältiges Angebot von Dienstleistungen (wie z.B. Installieren und Konfigurieren von Software und einfacher Netzwerke, Suchen von Fehlern und Beheben einfacher Störungen) an. Die Nachfrage der Geschäftsführung der Bf. nach der Bezeichnung des Lehrmeisters bzw. der Arbeitgeber des G.P.C., der Dauer des Arbeitsverhältnisses sowie der Art der Tätigkeit des Geschäftsführers der Fa. B1-GmbH in der Handelsbranche wäre eine Kontrollmaßnahme gewesen, die als Überprüfungsmaßnahme notwendig und dem G.P.C. als Geschäftsführer einer Handelsfirma in der EDV-Branche zumutbar gewesen wäre, weil EDV-Kaufleute auch in EDV-Organisationsabteilungen größerer Firmen, wo sie für die Beschaffung der notwendigen Computer Ausstattung sorgen, arbeiten. Sie ermitteln für ihre Firma den Bedarf an Geräten und Software-Lösungen, die für spezifische Aufgabenstellungen am geeignetsten sind (Erstellung von Kosten-Nutzen-Analysen).

Das wichtigste Aufgabengebiet der EDV-Kaufleute liegt in der Beratung und im Verkauf aller Standardprodukte in Hardware, Software und Datenverarbeitungssystemen. Dafür sind sie

unter anderem auch in der Einkaufsplanung bzw. der Warenbeschaffung tätig. Beim Wareneinkauf ist es Aufgabe der EDV-Kaufleute und somit nicht einer Servierkraft, den Bedarf anhand von Bestandslisten zu ermitteln. Es sind die EDV-Kaufleute, die von verschiedenen Erzeugern und Großhändlern Angebote einholen und danach die Auswahl für die Bestellung treffen. Bei Eintreffen der Lieferung vergleichen die EDV-Kaufleute die gelieferte Ware mit den Lieferpapieren und stellen eventuelle Mängel und Schäden bei Waren und Verpackung fest, reklamieren gegebenenfalls telefonisch oder schriftlich bei den Lieferanten. Das Verwalten und Kontrollieren des Lagerbestandes gehört genauso zu ihrer Tätigkeit wie die Mitarbeit bei der Inventur. Im Gegensatz zum Aufgabenbereich einer Servierkraft gehören auch die Planung, Organisation und Durchführung von werbe- und verkaufsfördernden Maßnahmen zum Aufgabenbereich der EDV-Kaufleute.

Die Tätigkeit einer Servierkraft ist mit jener eines EDV-Kaufmanns nicht zu vergleichen, weil bei der Beratung der Kunden (Privatpersonen wie Geschäftsleute oder Firmen) im Verkauf EDV-Kaufleute zunächst die Wünsche und den Bedarf der Kunden feststellen, ehe sie die Kunden über Eigenschaften der Hardware samt Zusatzgeräte, sowie die dazugehörige Software und deren Einsatz und Servicemöglichkeiten informieren. Sie erläutern Qualitäts- und Preisunterschiede der Waren und beraten bei der Auswahl, bei der eine genaue Analyse der Kundenanforderungen, das Erarbeiten von Vorschlägen geeigneter EDV-Lösungen sowie das Anbieten von Service- und Betreuungskonzepten notwendig ist. Die dem Verkauf nachgelagerten Serviceleistungen werden oft in Kooperation mit Servicefirmen erbracht. Unter einfache Serviceleistungen, welche von EDV-Kaufleuten selbst ausgeführt werden, fallen etwa Programmanalysen, das Herstellen der Betriebsbereitschaft der Hardware, das Installieren und Gestalten von Software und einfachen Netzwerken, das Beheben einfacher Störungen und die Fehlersuche an Hard- und Software.

Servierkräfte und EDV-Kaufleute nehmen zwar Kundenbestellungen entgegen und führen die Kundenaufträge durch, jedoch umfasst der Begriff „*Entgegennahme von Kundenbestellungen*“ beim EDV-Kaufmann das Abschließen von Kauf- und Lizenzverträgen, das Ausstellen von Verkaufsdokumenten wie z.B. Garantieschein, das Erstellen von Empfangsquittungen und sonstigen Unterlagen, das Ausstellen der Rechnungen und das Abwickeln des Zahlungsverkehrs. Im Falle von Reklamationen werden auch diese vom EDV-Kaufmann bearbeitet.

Eine an G.P.C adressierte Aufforderung zur Vorlage von Teilnahmebestätigungen wäre eine zumutbare Überprüfungsmaßnahme gewesen, weil den Ausführungen unter dem Punkt „Weiterbildung [https:// www. beruflexikon.at/ berufe/ 40-EDV-Kaufmann~EDV-Kauffrau/ #weiterbildung](https://www.beruflexikon.at/berufe/40-EDV-Kaufmann~EDV-Kauffrau/#weiterbildung)“ zufolge die ständige Weiterbildung hinsichtlich neuer Entwicklungen auf dem EDV-Sektor (Hardware und Software, Netzwerktechnik, Internet usw.) im Beruf des EDV-Kaufmanns unbedingt erforderlich ist. Auch in Bereichen wie "Verkaufstechniken", "Betriebliches Rechnungswesen", "Lagerhaltung" und ähnlichen kaufmännischen Themen ist regelmäßige Weiterbildung für eine erfolgreiche Berufsausübung wichtig. Der Nachweis für den Besuch von Fortbildungskursen der Herstellerfirmen bzw. des

Wirtschaftsförderungsinstituts (WIFI) und Berufsförderungsinstituts (BFI) hätte in Form der Vorlage von für den Kursteilnehmer ausgestellten Teilnahmebestätigungen erbracht werden können.

Ein Vergleich der Tätigkeiten eines EDV-Kaufmanns mit jenen eines Kellners verklärt die Notwendigkeit von Prüfungsmaßnahmen, weil Servierkräfte in Gastronomielokalen Gäste über angebotene Speisen und Getränke beraten, Bestellungen aufnehmen und servieren, Tischreservierungen und Vorbestellungen entgegen. Im Gegensatz zu Servierkräften, die in Gasthäuser, Restaurants, Kaffeehäuser, Bars und Catering-Unternehmen beschäftigt sind, arbeiten EDV-Kaufleute in Computer- und Softwaregeschäften oder EDV-Abteilungen großer Handelsketten, z.B. im Elektro- und Fotohandel, in EDV-Abteilungen von Banken und Behörden, Industrieunternehmen, Serviceunternehmen großer Computerfirmen oder bei Anbietern von Firmensoftware, Datenbanken oder EDV-Netzwerken. Vor diesem Hintergrund wäre die Aufforderung zur Vorlage von für G.P.C. ausgestellte Dienstzeugnisse, welche Daten zur Person von Arbeitgebern, zur Dauer der Arbeitsverhältnisse sowie zur Art der Tätigkeit beinhalten, für Kontrollzwecke zweckdienlich gewesen.

Der Verkauf einer beträchtlichen Anzahl von Softwarelizenzen an die Bf. in den Monaten 04-06/2012, in denen die Nachfrage nach diesen Lizenzen die Angebote an diesen Lizenzen am Markt überstiegen hatte, erfolgte ohne Hinterfragung der Bonität und Kreditwürdigkeit des G.P.C. und der Herkunft der Waren. Die Rechnungen der Fa. B1-GmbH für die Monate 04-06/2012 wurden hingenommen, obwohl die Sitzadresse der Fa. B1-GmbH in den Rechnungen mit jener im auf die Fa. B1-GmbH bezüglichen Firmenbuchauszug nicht übereingestimmt hatte. Die Überprüfung der in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH ausgezeichneten Telefonnummer zu einem Festnetztelefon mit angeschlossenen Fax-Gerät auf Erreichbarkeit der Geschäftsführung der Fa. B1-GmbH in Form eines Kontrollanrufs und einer Testsendung per Fax an die Fa. B1-GmbH wurde verabsäumt. Aufgrund der Aktenlage war daher der berufliche Schwerpunkt des G.P.C. in der Gastronomiebranche als erwiesen anzunehmen und die Entfaltung von gewerbebetrieblichen Aktivitäten des G.P.C. in der Handelsbranche allein anhand der auf G.P.C. bezüglichen Firmenbuchdaten bei der Fa. B1-GmbH ohne Nachweis der Herkunft der an Bf. im Zeitraum von 04-06/2012 verkauften Softwarelizenzen nicht zu begründen.

Aufgrund der Aktenlage war den Umsatzsteuern in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH für den Zeitraum 04-06/2012 die Anerkennung des Charakters von Vorsteuern im Sinn des § 12 UStG 1994 zu versagen und dem Bf. ein Vertrauensschutz abzusprechen, weil der Vorsteuerabzug nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung versagt werden kann, wenn der Leistungsempfänger wusste oder wissen hätte müssen, dass der leistende Unternehmer in einen Umsatzsteuerbetrug einbezogen war oder wenn die in der Rechnung angeführte Lieferung oder sonstige Leistung überhaupt nicht erbracht wurde. Demnach spricht der EuGH dem Rechnungsempfänger einen Vertrauensschutz aus, wenn dieser von einem betrugsbehafteten Umsatz in der Lieferkette nichts wusste oder nichts hätte wissen müssen.

§ 12 UStG 1994 lässt keinen Zweifel daran bestehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wurde, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Die Versagung des Vorsteuerabzugs gilt auch dann, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft, wobei nicht der direkte Lieferant, sondern auch ein Vorlieferant den Umsatzsteuerbetrug begangen haben kann.

Hinsichtlich der Prüfung der UID-Nummer der Fa. B1-GmbH ist festzustellen, dass durch das Bestätigungsverfahren die UID-Nummer des Abnehmers auf ihre Richtigkeit zu überprüfen ist und die Bestätigung als Beleg für Beweis Zwecke aufbewahrt werden sollte.

Das Bestätigungsverfahren beinhaltet das Stufe-1-Verfahren (Anfrage ohne Bezug auf einen bestimmten Unternehmer) und das Stufe-2-Verfahren (Anfrage für einen bestimmten Unternehmer unter einer bestimmten Anschrift). Letzteres ist bei Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Abnehmers, bei erstmaligen Geschäftskontakt, bei Gelegenheitskunden und bei Abholfällen anzuwenden. Seitens der Bf. war das Datum der Abfrage im Stufe-2-Verfahren ohne Abfragebeleg somit nicht genau anzugeben.

Die Abfrage der UID-Nummer, für die seitens der Bf. kein Beleg vorgelegt wurde, ändert nichts an der Tatsache, dass jeder Unternehmer sich aufgrund der Folgen der ungewollten bzw. unwissentlichen Einbindung in Umsatzsteuerbetrugsaktivitäten durch geeignete organisatorische Maßnahmen schützen muss. Das bedeutet, dass Unternehmer ihre Vertragspartner sorgfältig zu überprüfen haben. Vom Europäischen Gerichtshof wurden jedoch hierfür keine konkreten Leitlinien vorgegeben, sondern wurde nur ausgesprochen, dass der Umfang der notwendigen Überprüfungsmaßnahmen vom Einzelfall abhängt. Es sind daher die Unternehmer, die nach herrschender Rechtsprechung des Gerichtshofes die Maßnahmen zu treffen haben, die vernünftigerweise von ihnen erwartet werden können, um sicherzustellen, dass sie nicht in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen werden [(siehe IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Vorsteuerabzug: Schutz vor Umsatzsteuerbetrug <<http://www.iww.de/index.cfm?pid=1314&pk=177493&spid=1296&spk=1288&sfk=42>> (Stand 29.04.2017))].

Hinsichtlich des Kriteriums „Wusste oder wissen hätte müssen“ hatte der Unternehmer als Leistungsempfänger vor dem AbgSiG 2007 das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn von ihm die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen, wie die tatsächlich erfolgte Lieferung und die Abrechnung im Sinn des § 11 UStG 1994, erfüllt wurden. Dies bedeutete, dass der Vorsteuerabzug auch dann gewährt wurde, wenn ein Vor- bzw. Nachlieferant ein Betrüger war und die aus seiner Lieferung zu zahlende Umsatzsteuer nicht abgeführt hatte. Mit der diesbezüglich mit dem AbgSiG 2007 erfolgten Änderung wurde in § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 ergänzend hinzugefügt, dass ein Unternehmer, der wusste oder wissen hätte müssen, dass ein betreffender Vorumsatz oder der betreffende Umsatz in Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung steht, kein Recht auf Vorsteuerabzug hat.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshof ist ein Steuerpflichtiger, der wusste

oder wissen hätte müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung eingebunden ist, als an der Hinterziehung Beteiligter zu klassifizieren. Dies gilt unabhängig davon, ob der Weiterverkauf der Ware für den Unternehmer ein lukratives Geschäft ermöglicht oder nicht. Denn in einer derartigen Situation gehe der Steuerpflichtige den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und mache sich ihrer mitschuldig. Dadurch stellt der Europäische Gerichtshof aber auch klar, dass jener Unternehmer, der alle von ihm vernünftigerweise zu verlangenden Maßnahmen unternommen hat, um zu gewährleisten, dass sein Umsatz nicht in eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder einen sonstigen Betrug einbezogen ist, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können muss, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. In diesem Sinne kann auch die zivilrechtliche Nichtigkeit eines Kaufvertrags aufgrund eines in der Person des Verkäufers gelegenen unzulässigen Grundes nicht zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führen, selbst dann nicht, wenn der unzulässige Grund auf einer Mehrwertsteuerhinterziehung beruht (Taucher, SWK 2008, 625).

Hinsichtlich der Auslegung des Terminus technicus „wusste oder wissen musste“ in § 12 Abs. 1 Z. 1 vorletzter Satz UStG ist zu betonen, dass diese Rechtsansicht nur eine klarstellende Funktion hat und auf Tatbestände Anwendung findet, welche im Vorhinein stattgefunden haben. Handelt ein Unternehmer nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, trifft also der Steuerpflichtige alle von ihm objektiv zu verlangenden Maßnahmen zur Sicherstellung, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug eingebunden sind, kann er nach dem Vertrauensgrundsatz an der Rechtmäßigkeit seiner Umsätze festhalten und gewiss sein, dass sein Anrecht auf Vorsteuerabzug unberührt bleibt. Mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes sind nicht etwa die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers gemeint, sondern vielmehr ein objektiver Maßstab: Das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes. Das Verhalten eines objektiven Marktteilnehmers ist maßgeblich, weil ein solcher bei ungewöhnlichen Ereignissen, schon um sich selbst zu schützen, von sich aus entsprechende umfangreiche Überprüfungen durchführen würde.

Sodann hat das nationale Gericht nach Maßgabe der Beweisregeln des nationalen Rechts zu entscheiden, ob ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb an einem mit einem Umsatzsteuerbetrug verknüpften Umsatz beteiligt hat. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil nach Maßgabe der nationalen Beweisregeln die Feststellungslast für das Recht auf Vorsteuerabzug beim Unternehmer selbst liegt. Dies bezieht sich sehr wohl auch auf das „*wusste oder hätte wissen müssen*“ von den Absichten eines Vor- oder Nachlieferanten [Erlass des BMF vom 18. 11. 2008, BMF- 010219/0416-VI/4/2008 (USt-Protokoll 2008)].

In Hinblick auf „Gutgläubigkeit“ in Zusammenhang mit Umsatzsteuerkarussellbetrug kann nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache Kittel (EuGH 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Kittel/ Recolta Recycling SPRL) der Vorsteuerabzug durch ein nationales Gericht ausgeschlossen werden, wenn objektive Umstände dafür sprechen, dass der Erwerber

wusste oder hätte wissen müssen, dass seine Umsätze in einem Mehrwertsteuerbetrug eingebunden waren. In der Rechtssache Kittel (EuGH 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Kittel/Recolta Recycling SPRL) wurde in Hinblick auf die Frage des „Wissenmüssens“ vom Europäischen Gerichtshof verdeutlicht, dass je mehr ungewöhnliche Umstände beim Erwerb des vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmers auftreten, umso mehr das Bestehen hinreichender Verdachtsgründe hervortritt. Es muss auch eine Trennung zwischen dem „Wissen“ und „Wissenmüssen“ erfolgen. Dabei müssen die Fakten gewichtet werden, um eine Abwägung anstellen zu können. Welche Maßnahmen zu setzen sind, die vernünftigerweise verlangt werden können, ist von den Branchenusancen abhängig (Laudacher, UFSjournal 2013, 202).

Bei der Beurteilung ist vorrangig das Verhalten eines objektiven Marktteilnehmers maßgeblich, zumal ein solcher nämlich bei ungewöhnlichen Ereignissen, schon um sich selbst zu schützen, von sich aus entsprechende umfangreiche Überprüfungen durchführen würde. Entscheidend ist demnach in jedem Fall, ob ungewöhnliche Umstände vorgelegen sind und ob der Unternehmer es unterlassen hat, diesbezüglich Maßnahmen zu setzen (Laudacher, Briefkasten und Karussellbetrug. Strenge Trennung zwischen "Wissen" und "Wissenmüssen" SWK 2008, 32).

Besonders beim Beginn von Geschäftsbeziehungen wie z.B. jener mit Fa. B1-GmbH ist eine erhöhte Aufmerksamkeit notwendig. Über die bloße Einholung von Bankauskünften und Handelsregisterauszügen hinaus müssen Nachforschungen unternommen werden (Laudacher, UFSjournal 2013, 207). Hatte Bf. Bankauskünfte bezüglich G.P.C. nicht eingeholt, so fehlte die allgemein gehaltene, streng standardisierte Mitteilung eines Kreditinstituts über die wirtschaftlichen Verhältnisse, das Geschäftsgebaren und das Zahlungsverhalten des G.P.C. als Kunde im Rahmen der banküblichen Geschäftsverbindung. Da Bankauskünfte ohne besondere Recherchen nur aufgrund von Erkenntnissen, die der auskunftsgebenden Stelle vorliegen, erteilt werden, ist das Fehlen einer Auskunft, die lediglich allgemeine Aussagen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des Kunden G.P.C. wie Zahlungsfähigkeit oder Kreditwürdigkeit umfasst, ein Indiz für eine schlechte Bonität. „Bonität“ ist die wirtschaftliche Fähigkeit einer natürlichen Person, eines Unternehmens oder eines Staates, die eingegangenen Schulden zurückzuzahlen und damit eingegangene Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen. Die Bonität eines Wertpapieremittenten ist die Bezeichnung für die Fähigkeit, die Emission plus Zinsen zu zahlen und zu tilgen. Die Bonität trifft eine Aussage über die Wahrscheinlichkeit eines Kreditnehmers oder Emittenten Willens und in der Lage zu sein, seine erforderlichen Rückzahlungen zu tätigen. Die wirtschaftliche Möglichkeit, die Verbindlichkeiten zurückzuzahlen, ist ein wichtiges Kriterium der Bonität, ein zweites ist die Zuverlässigkeit und Zahlungswilligkeit. Die Analyse der Bonität bezieht sich stets auf diese beiden Kriterien.

Hinsichtlich G.P.C. wären in der Bonitätsprüfung bei der persönlichen Kreditwürdigkeit die persönliche Zuverlässigkeit und die Zahlungswilligkeit beurteilt worden. In dieser Prüfung sind es vor allem die beruflichen und fachlichen Qualifikationen bei natürlichen Personen, die Kreditnehmer sind, die die Prüfung ausmachen. Bei Unternehmenskrediten werden die

berufliche und fachlichen Qualifikation des Managements einbezogen. Weiters werden die vergangenen und vorhersehbaren wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens oder Kreditnehmers auf Zurückzahlung des Kredits geprüft. Rating-Agenturen, die nicht selber Gläubiger sind, ermitteln die Bonität von Schuldnern, um sie den Gläubigern zu verkaufen. Im Fall einer negativen Bonitätsprüfung wird kein Kredit gewährt. Ist das Risiko, dass der Schuldner nicht zurückzahlen kann und damit ein Zahlungsausfall eintritt, zu groß, so ist damit ein lukratives Geschäft für den Kreditgeber nicht gegeben.

Tatsache ist, dass G.P.C. als Kellner bei der A-Pizzeria beschäftigt war und berufliche Tätigkeiten in den Berufsbereichen Elektrotechnik, Elektronik, Telekommunikation, IT / Handel, Logistik, Verkehr aufgrund der Aktenlage nicht feststellbar waren. Da der Beruf „Servierkraft“ mit der Ausbildungsform „Hilfs-/ Anlernberufen“ zu den Berufsbereichen „Tourismus, Gastgewerbe, Freizeit“ zählt, in denen viele Beschäftigte in Teilzeit oder auf geringfügiger Basis arbeiten, war von der Annahme einer schlechten Bonität des G.P.C. auszugehen. Aufgrund der Aktenlage war daher die Annahme, G.P.C. hätte den Erwerb der in Rede stehenden Softwarelizenzen finanzieren können und als geschäftsführender Gesellschafter der Fa. B1-GmbH an die Bf. weiterverkauft, nicht zu begründen.

Die Rechtsprechungen des Europäischen Gerichtshofs, des Verwaltungsgerichtshofs und des Unabhängigen Finanzsenats/Bundesfinanzgerichts vertreten eine durchaus konsistente Rechtsprechungslinie, wonach bei bestimmten Branchen und bei Beginn der Geschäftsbeziehungen eine erhöhte Sorgfaltspflicht gefordert ist. Je mehr verdächtige Umstände in Bezug auf die getätigten Geschäfte bestehen, desto intensiver müssen die Nachforschungen des Steuerpflichtigen unternommen werden. Dementsprechend werden diese Nachforschungen stärker ausfallen müssen, je höher der Umsatz des einzelnen Geschäfts ist, je unbekannter die Geschäftspartner sind und je unwissender der Lieferempfänger in der jeweiligen Branche ist (Laudacher, UFSjournal 2013, 208).

Hinsichtlich des Berufs „EDV-Kaufmann“ ist eine Ausbildung an einer einschlägigen Fachschule bzw. eine kaufmännische, elektrotechnische oder wirtschaftliche Ausbildung an einer berufsbildenden höheren Schule eine gute Grundlage für diesen Beruf. Eine weitere Zugangsmöglichkeit sind Lehrausbildungen im Bereich Einzelhandel und EDV. Da EDV-Kaufleute sich gut mit den neuesten technischen Entwicklungen auskennen und über ein entsprechendes technisches Know-how verfügen müssen, können zusätzliche Qualifikationen, z.B. in den Bereichen Elektronik oder Technik, vorteilhaft sein. Ein Vergleich der Ausbildungsform für den Beruf „EDV-Kaufmann“ mit jener für den von G.P.C. ausgeübten Beruf „Servierkraft“ - „Hilfs-/ Anlernberufen“ - verschafft Gewissheit darüber, dass die Nachforschungen der Bf. in Hinblick auf die erklärten Umsätze der Fa. B1-GmbH stärker ausfallen hätten müssen, um den Vorwurf, dass die Umsätze in einen Betrug eingebunden sind, zu widerlegen.

Zur Frage des Gutglaubensschutzes wurde vom Europäischen Gerichtshof bezogen auf die steuerehrlichen gutgläubigen Erwerber, die das Recht auf Vorsteuerabzug forderten, obwohl sie in ein Umsatzsteuerkarussell einbezogen waren, in den Urteilen zu Optigen, Federation of

Technological Industries und Kittel (EuGH 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen Lt/ Fulcrum Electronics Ltd/ Bond House Systems Ltd; EuGH 11.05.2006, C-384/04, Technological Industries; EuGH 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Kittel/ Recolta Recycling SPRL) entschieden, dass in solchen Fällen im Mehrwertsteuersystem des Binnenmarkts ein Vertrauensschutz eingreift, wenn der Erwerber weder wusste noch wissen musste, dass er an einem Umsatzsteuerkarussell teilnahm und somit als "steuerehrlich" anzusehen ist. Wenn der Leistungsempfänger alle von ihm vernünftigerweise zu verlangenden Maßnahmen getroffen hat, um sicherzustellen, dass die Umsätze nicht in einen Betrug eingebunden sind, steht der Vorsteuerabzug zu, unabhängig davon, ob vorhergehende Steuerbetrugsszenarien bestanden haben oder ob die Mehrwertsteuer abgeführt wurde oder nicht. Nachfolgend wurde vom EuGH der Gutglaubensschutz auch auf gutgläubige Lieferanten ausgeweitet. In der Rechtssache Teleos (EuGH 27.09.2007, C-409/04, Teleos) entschied der Europäische Gerichtshof, dass die Inanspruchnahme des Lieferanten zur Umsatzsteuer, trotz des Fehlens der materiellen Voraussetzung für eine innergemeinschaftliche Lieferung, nicht erlaubt sei, wenn von ihm alles unternommen wurde, was von ihm vernünftigerweise verlangt werden konnte, um zu gewährleisten, dass er sich mit seinem getätigten Umsatz nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt (Laudacher, SWK 2008, 31).

Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs trifft allerdings keine Aussage zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten eines Unternehmers, sondern überlässt es den nationalen Gerichten, die Kriterien, anhand deren festgestellt werden kann, ob der Unternehmer seine Sorgfaltspflichten erfüllt hat, festzustellen.

Die Frage nach der Beurteilung der Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen hängt davon ab, ob er sämtliche von ihm vernünftigerweise zu verlangenden Maßnahmen erfüllt hat, um sich zu vergewissern, dass die Lieferung an ihn nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen ist. Um diese Maßnahmen treffen zu können sind Informationen zur Branche notwendig und die Beachtung der aus dem branchenspezifischen Ablauf ergebenden Verdachtsgründe (Tumpel/Prechtel, SWK 2006, 878). Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum „Gutglauben“ sichert diese dem Leistungsempfänger sein Vorsteuerabzugsrecht und das auch im Falle einer im Sinn des § 11 UStG 1994 mangelhaften Rechnung, wenn der Unternehmer alle Maßnahmen getroffen hat, die von ihm gefordert werden können, um überzeugt zu sein, dass die einzelnen (Ab-) Rechnungsmerkmale der Wirklichkeit entsprechen (Taucher, SWK 2008, 633).

Die Feststellung, ob der Unternehmer sämtliche Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die mit einer Mehrwertsteuerhinterziehung behaftet sind, ist für den jeweiligen Einzelfall gesondert zu treffen. Hierfür dient dem Unternehmer als Maßstab die einzuhaltende kaufmännische Sorgfaltspflicht. Neben den allgemeinen Sorgfaltspflichten ist die Beachtung der einzelnen brancheneigenen Verhältnisse von Bedeutung. Diese sind ausschlaggebend für die Beurteilung des „wissen hätte müssen“ des Steuerpflichtigen von der betrügerischen Verkettung seiner Umsätze (UFS 06.05.2013,

RV/0739-L/08).

Tatsache ist, dass dem Vorbringen der Klägerin in der Rechtssache EuGH 11.05.2006, C-384/04, Technological Industries, wonach es im gewöhnlichen Wirtschaftsleben für einen Geschäftsmann unmöglich sei, über seine unmittelbaren Kunden und Lieferanten hinaus Nachforschungen über eine Umsatzkette durchzuführen, entgegnet wurde, dass Vermutungen über einen Mehrwertsteuerbetrug aus den gegebenen Umständen entstehen, die auf einen Mehrwertsteuerbetrug hinweisen und deren Kenntnis bei den Händlern vernünftigerweise erwartet werden kann. Händler wie die Bf. sind daher dazu verpflichtet, wachsam zu sein und sich Informationen über den Hintergrund der Waren, mit denen sie handeln, einzuholen. Die Händler sollen aber bei den von ihnen zu treffenden notwendigen Maßnahmen, die ihren guten Glauben sicherstellen, nicht zu sehr belastet werden. Die Widerlegung der Vermutung durch einen Gegenbeweis darf nicht übermäßig schwierig oder praktisch unmöglich sein (Laudacher, UFSjournal 2013, 201 ff.). Handelsusancen und die Branchenüblichkeit sind zwar zu berücksichtigen, jedoch ist vielmehr das Verhalten eines objektiven Marktteilnehmers maßgeblich, zumal ein solcher bei ungewöhnlichen Ereignissen, schon um sich selbst zu schützen, von sich aus entsprechende umfangreiche Überprüfungen durchführt.

Im gegenständlichen Fall war das Vorliegen von ungewöhnlichen Umständen daran, dass ein Berufstätiger in einem Beruf mit der Ausbildungsform Hilfs-/Anlernberufe als geschäftsführender Gesellschafter einer EDV-Handelsfirma Softwarelizenzen von beträchtlicher Menge mit Rechnungen verkauft hatte, in denen eine Wohnsitzadresse als Geschäftsadresse mit telefonischen Festnetzanschluss samt Anschluss eines Fax-Geräts vorgetäuscht wurde, festzustellen. Da sich die Überprüfungsmaßnahmen trotz der zeitnahen Änderung des Geschäftszweigs auf a) die Firmenbuchabfrage samt diesbezüglicher Kontaktaufnahme mit dem Notar zwecks Bestätigung der Änderung des Geschäftszweigs und b) die Abfrage der UID-Nummer (Stufe 2), ohne die Kopie der Abfrage aufzubewahren, beschränkt hatten, hatte die Geschäftsführung es verabsäumt, weitere Überprüfungsmaßnahmen wie z.B.

- 1) die Einholung a) von Bankauskünften,
 - b) einer Bonitätsauskunft des Kreditschutzverbands 1870,
 - 2) eine Aufforderung zur Vorlage
 - a) eines Lebenslaufs samt Zeugnisse (Schul-, Lehr- und Arbeitszeugnisse, Bestätigungen für die Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen),
 - b) von Befähigungsnachweisen zur Führung der Fa. B1-GmbH in fachlicher und finanzieller Hinsicht,
 - c) Referenzen,
 - 3) Prüfung der unterschiedlichen Geschäftsadressen (Firmenbuch: A-Gasse 4/8/25, Rechnung: A-Gasse 48) und der Kontaktdaten (a) Kontrollanruf betreff die Telefonnummer =====,
 - b) Testsendung per Fax an die Fax-Nummer in den Rechnungen der Fa. B1-GmbH,
- zu setzen.

In Anbetracht der Aktenlage sprach das Vorbringen, wonach ausgerechnet die Fa. B1-GmbH mit dem über Berufserfahrungen im Geschäftszweig „Gastronomie“ verfügenden G.P.C. als geschäftsführenden Gesellschafter über Softwareprodukte in einer Menge zu einer Zeit verfügt hatte, in der diese Produkte in dieser Menge im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erhältlich gewesen waren, in Verbindung mit den unzureichenden Prüfungsmaßnahmen, die von der Geschäftsführung der Bf. gesetzt worden waren, dafür, dass die Bf. sehr wohl wissen hätte müssen, dass die in Rede stehenden Umsätze für die Monate 04-06/2012 in Verbindung mit Umsatzsteuerhinterziehungen gestanden waren, zumal die Bf. gewusst hatte, dass die Fa. B1-GmbH über Softwareprodukte in einer Menge zu einer Zeit verfügt hatte, in der diese Waren in dieser Menge im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erhältlich gewesen waren.

Zum in der Senatsverhandlung thematisierten Urteil des EuGHs vom 21.06.2012, C-80/11 und C-142/11, Mahageben und David, Rn. 49 war der Bf. in Anbetracht der Tatsache, dass die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, zu bestätigen, dass es der Steuerbehörde obliegt, die objektiven Umstände hinreichend nachzuweisen, die belegen, dass der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen (vgl. die Urteile des EuGH vom 21.06.2012, C-80/11 und C-142/11, Mahageben und David, Rn. 49, und vom 6.12.2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn. 43). Ob die Bf. vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hing von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hatte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 167 Abs. 2 BAO, für die als Beispiel der Beschluss des VwGH vom 31.05.2017, Ro 2014/13/0044, genannt sei, 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. Die Abgabenbehörde muss den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen.

Da im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Aspekte des Beschwerdefalls davon auszugehen war, dass die Bf. von der Einbeziehung der strittigen Umsätze in einen Umsatzsteuerbetrug zumindest hätte wissen müssen, folgte die Entscheidung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und damit dem in der Senatsverhandlung thematisierten Urteil des Europäischen Gerichtshofs EuGH vom 21.06.2012, C-80/11 und C-142/11, Mahageben und David.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die im nachfolgenden Schaubild dargestellte strittige Vorsteuerkürzung für die einzelnen Monate in Zahlen zu bestätigen:

„	April 2012	€ 48.201,17 (VSt bisher € 1,126.617,97; lt. BP neu € 1,078.416,80)	
	Mai 2012	€ 161.496,00 (VSt bisher € 1,106.615,58; lt. BP neu € 945.119,58)	
	Juni 2012	€ 101.575,19 (VSt bisher € 871.689,77; lt. BP neu € 770.114,58)	“

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt a II. (Revision)

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

Die ordentliche Revision gegen das Erkenntnis ist nicht zulässig, weil das Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgt und die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts einheitlich beantwortet wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Februar 2024