

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 1.4.2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2018 und 2019 sowie Umsatzsteuerfestsetzung 12/2022 und 03/2023 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31.3.2025 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2018 und 2019 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12/2022 und 03/2023 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Umsatzsteuer für 12/2022 wird mit 5.864,03 Euro bzw. für 03/2023 mit 3.573,66 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen für diese zwei Festsetzungen sind der jeweiligen Beschwerdevorentscheidung vom 25.6.2024 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer (Bf.) die Firma ***3*** GmbH mit dem Umbau seines Dachbodens beauftragt hat. Die ***3*** GmbH sich bei der Ausführung des Bauauftrages des Subunternehmens der ***4*** GmbH bedient hat, welche gegenüber dem Bf. nicht leistend war.

Im Lichte dieser Feststellungen wurden die beiden - seitens der ***4*** GmbH an den Bf. gelegten - Rechnungen in der Höhe von jeweils 20.000 Euro zuzüglich 20% USt als Scheinrechnungen qualifiziert und die beantragten Vorsteuern in der Höhe von je 4.000 Euro (in Summe 8.000 Euro) nicht anerkannt.

In der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2018 und 2019 sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2022 und 03/2023 wird argumentiert, dass die Finanzverwaltung Kontrollmaßnahmen fordere, die im praktischen Leben weder umsetzbar noch realistisch seien und auch nicht zum Erfolg führen würden. Zudem wird die Berechnung des Eigenverbrauchs für die Pferde bekämpft, weil die Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch nicht die fiktive Einstellgebühr sei, sondern sich vielmehr an den Einkaufspreisen (Kosten) zu orientieren habe.

Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung für das Streitjahr 2018 wurde der Eigenverbrauch mit korrigierten Beträgen angesetzt, im Übrigen die Beschwerde im Hinblick auf die Nichtanerkennung der Umsatzsteuern aus den Rechnungen der ***4*** GmbH abgewiesen. Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag bekräftigte der Bf. seine Beschwerdeargumente dahingehend, als ihm die nachträgliche Aufnahme der ***4*** GmbH in die Liste der Scheinunternehmen nicht rückwirkend vorgehalten werden könne.

Mit Vorlagebericht vom 4.9.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In der mündlichen Verhandlung wiederholen die Parteien ihr bisheriges Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Einzelunternehmer und betreibt einen Pferdeeinstellbetrieb. Im Wirtschaftsjahr 2018 hat er mit dem Umbau seines Dachbodens oberhalb des Pferdestalls begonnen und zu diesem Zwecke die ***3*** GmbH mit der Bauausführung beauftragt.

Bei der Ausführung der Spenglerarbeiten bediente sich die ***3*** GmbH der ***4*** GmbH als Subunternehmerin.

Die ***4*** GmbH legte an den Bf. zwei Rechnungen in der Höhe von jeweils 20.000 Euro zuzüglich 20% USt (1. Akontorechnung RN-18-150 vom 26.11.2018; 2. Akontorechnung RN-19-005 vom 18.1.2019).

Der Bf. bezahlte beide Rechnungen in der Höhe von jeweils 24.000 Euro brutto mittels Überweisung an die ***4*** GmbH und machte die darauf entfallenden Vorsteuern in der Höhe von 8.000 Euro bei der belangten Behörde geltend.

Die Leistungen, die beim Bf. als Betriebsausgaben angesetzt wurden, wurden erbracht, nicht jedoch von der ***4*** GmbH direkt an den Bf. erbracht. Die auf den beiden Rechnungen seitens der ***4*** GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer wurde nicht abgeführt.

Zwischen dem Bf. und der ***4*** GmbH bestand kein Auftragsverhältnis. Der Bf. hatte keinerlei Kontaktperson bei der ***4*** GmbH, sondern lediglich einen Ansprechpartner bei der ***3*** GmbH (***5***).

Bei Einhaltung der Sorgfaltspflichten hätte der Bf. wissen müssen, dass die betreffenden Umsätze in eine vom Rechnungsaussteller in der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

Die Mindestsorgfalt eines ordentlichen Unternehmers besteht darin, eine Überprüfung der von einem Machthaber (Kontaktperson der ***3*** GmbH ***5***) vermittelten Firma vorzunehmen, dies insbesondere im Bereich der Baubranche, in der eine besondere Sorgfalt walten zu lassen ist.

Der sorgfältige Unternehmer holt daher einen Firmenbuchauszug ein und überprüft die UID-Nummer.

Des Weiteren nimmt ein sorgfältiger Unternehmer direkten Firmenkontakt mit dem vermittelten Subunternehmen oder dessen Geschäftsführer auf oder sucht das Unternehmen an der Geschäftsadresse auf.

Die Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers gebietet es auch, eine Überprüfung der beruflichen Zuverlässigkeit durch eine Abfrage bei der Sozialversicherung (HFU-Liste) vorzunehmen.

Des Weiteren sind Arbeitsaufzeichnungen (Anzahl der Arbeiter pro Partie bzw. Arbeitsstunden) und eine Baustellendokumentation eine übliche Vorgangsweise eines ordentlichen Unternehmers.

Der Bf. hat alle Überprüfungsmaßnahmen eines ordentlichen Unternehmers bei der ***4*** GmbH außer Acht gelassen.

2. Beweiswürdigung

Dass der Bf. Einzelunternehmer ist, ergibt sich aus seinen Angaben.

Die beiden strittigen Rechnungen der ***4*** GmbH sind aktenkundig.

Aus der Einvernahme als Auskunftsperson des Bf. vom 17.11.2023 ergibt sich weiters:

- Dass der Bf. die ***3*** GmbH mit dem Umbau seines Dachbodens beauftragt hat;

- Dass die Ansprechperson für alle Besprechungen, Kontakte und Emails immer ***5*** war;
- Dass kein Auftragsverhältnis zwischen dem Bf. und der ***4*** GmbH bestanden hat;
- Dass der Bf. keine Kontaktperson in der ***4*** GmbH hatte;
- Dass der Bf. niemals am Firmensitz der ***4*** GmbH war;
- Dass der Bf. keinerlei Kontakt mit der ***4*** GmbH hatte;
- Dass sich der Bf. über die Existenz der ***4*** GmbH lediglich dadurch vergewissert hat, indem die Leistung erbracht wurde;
- Dass der Bf. vor der Zahlung der Rechnung an die ***4*** GmbH keine Überprüfung der UID-Nummer vorgenommen hat;
- Dass der Bf. keine Einsicht in die HFU-Liste genommen hat;
- Dass keine Stundenaufzeichnungen der beschäftigten Arbeiter vorliegen;
- Dass keine Arbeitsaufzeichnungen vorliegen;
- Dass keine Aufzeichnungen hinsichtlich der Leistungsverrechnung der beschäftigten Arbeiter vorliegen.

Zum Wissen und Wissen Müssen

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

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

Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt - Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Band 32 (2009) 461 (484)). Schließt der Unternehmer bei Vorliegen untypischer Verhältnisse das Geschäft ohne weitere Nachforschungen ab und zeigen die weitergehenden Ermittlungen der Finanzverwaltung, dass ein Fall von Steuerbetrug vorliegt, ist ein Gutgläubenschutz regelmäßig ausgeschlossen (vgl. dazu *Tumpel/Precht*, SWK 2006, S 872 ; *Laudacher*, SWK 2009, S 671).

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

Die belangte Behörde argumentiert, dass der Bf. sämtliche einem ordentlichen Kaufmann mögliche Überprüfungsmaßnahmen betreffend die ***4*** GmbH unterlassen hat. Dagegen argumentiert der Bf., dass die Finanzverwaltung Kontrollmaßnahmen fordere, die im praktischen Geschäftsleben nicht umsetzbar seien und auch nicht zum Erfolg führen würden.

Dass die Leistungen erbracht wurden, ist zwischen den Parteien unstrittig.

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die fakturierten Leistungen tatsächlich nicht von der ***4*** GmbH erbracht wurden:

- Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung ist die ***4*** GmbH ein Betrugsvehikel zur Rechnungsproduktion und Zahlungsabwicklung und bereits seit 19.6.2019 rechtskräftig als Scheinunternehmen ausgewiesen.
- Im Zeitraum vom 1.1.2018 bis 31.12.2019 waren bei der ***4*** GmbH keine Arbeiter angemeldet.
- Seit 7.8.2018 agierte ***6*** als Gesellschafter-Geschäftsführer der ***4*** GmbH. Er ist der Bruder von ***7***, welcher Geschäftsführer der ***8*** GmbH war. Nachdem die ***8*** GmbH als Scheinfirma geschlossen wurde, wurde die ***4*** GmbH gegründet.
- Bei einer Einvernahme der beiden Brüder durch Prüforgane bei der ***4*** GmbH haben diese bekannt gegeben, dass der wahre Machthaber der ***4*** GmbH ***7*** war.
- Die ***4*** GmbH wurde aktiviert, um die Geschäfte wie bei der Vorfirma des faktischen Geschäftsführers fortzuführen.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Ansicht, dass der Bf. vom Betrug der ***4*** GmbH wissen musste. Dies deshalb, weil der Bf. keinerlei Nachforschungen hinsichtlich der ***4***

GmbH angestellt hat und dennoch - obwohl er nicht einmal in einem Vertragsverhältnis zur ***4*** GmbH gestanden ist – die Rechnungen bezahlt hat.

Dass der Bf. alle Überprüfungsmaßnahmen eines ordentlichen Unternehmers außer Acht gelassen hat, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

- Es wurde kein Firmenbuchauszug der ***4*** GmbH eingeholt;
- Es erfolgte keine Firmensitzüberprüfung und kein Besuch an der von der ***4*** GmbH angegebenen Firmenadresse;
- Es wurde keine Überprüfung der UID-Nummer durchgeführt;
- Es erfolgte keine Überprüfung der Gewerbeberechtigung;
- Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Eine Überprüfung der HFU-Liste wurde nicht durchgeführt;
- Es gibt keinerlei Dokumentation des geschäftlichen Kontaktes zwischen dem Bf. und der ***4*** GmbH (kein Auftragsschreiben, keine Auftragsannahme, keine Auftragsbearbeitung).

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert, während der Bf. die erforderlichen Prüfungsschritte hinsichtlich der ***4*** GmbH überwiegend unterlassen hat.

Der Bf. vermeint jedoch, dass die ***4*** GmbH leistungsfähig war. Hierzu wird zusammenfassend ausgeführt, dass:

- die Finanzverwaltung Kontrollmaßnahmen fordere, die im praktischen Geschäftsleben nicht umsetzbar seien und auch nicht zum Erfolg führen würden.
- Fraglich sei, ob die Abfrage der UID-Nummer zum damaligen Zeitpunkt ein negatives Ergebnis gebracht hätte.
- Die Abfrage der HFU-Liste allenfalls ein Indiz für die Seriosität einer Firma sei.
- Ein Besuch des Firmensitzes theoretisch möglich sei, in der Praxis aber keine wesentliche Erkenntnis bringe, wenn auf der anderen Seite Geschäftspartner involviert sind, die Malversationen planen.
- Die ***4*** GmbH erst Monate nach Auftragsannahme und –zahlung vom Finanzamt als Scheinfirma eingestuft worden sei.

Hierzu ergibt sich: Die rückwirkende Einstufung der ***4*** GmbH als Scheinunternehmen, wird vom Bundesfinanzgericht nicht als Indiz herangezogen, die Leistungserbringung gegenüber der Bf. in Frage zu stellen. Bei der Erstellung eines Firmenbuchauszuges hingegen hätte der Bf. erkennen können, dass es sich bei der ***4*** GmbH nicht um ein Bauunternehmen, sondern um eine Dienstleistungsgesellschaft handelte, welche Arbeitskräfte zur Verfügung stellt, Reinigungsdienste und Hausbetreuung sowie Winterdienst und Handel mit Waren aller Art anbietet. Weder der Umstand, dass die Abfrage der UID-Nummer zum damaligen Zeitpunkt ein negatives Ergebnis gebracht hätte noch, dass die Abfrage der HFU-Liste allenfalls ein Indiz für die Seriosität einer Firma sei und auch der Besuch des Firmensitzes in der Praxis keine wesentliche Erkenntnis bringe, ist für die Frage, ob seitens der ***4*** GmbH tatsächlich Leistungen an den Bf. erbracht wurden, ausschlaggebend. Vielmehr geht es darum, dass der Bf. als Auftraggeber des Bauauftrages wissen hätte müssen, wer die Arbeitsleistungen im Zusammenhang mit dem Umbau seines Dachbodens erbracht hat, bzw. auch hätte wissen müssen, dass es nicht die ***4*** GmbH war, welche die Bauleistungen erbracht hat. Das Vorbringen, wonach der Bf. auf Empfehlung von ***5*** auf die ***4*** GmbH aufmerksam wurde, ist als Schutzbehauptung zu sehen.

Damit beachtete der Bf. nicht die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes und musste daher vom Umsatzsteuerbetrug wissen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 leg.cit.) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994 müssen Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Diese Angabe dient nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer. Es genügt daher nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat; es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung tatsächlich erbracht hat (VwGH 29.03.2001, 2000/14/0152; 01.06.2006, 2002/15/0174; Ruppe/Achatz, UStG5, § 11 Tz 59).

Der Vorsteuerabzug ist bei unrichtigen Rechnungsangaben zu verweigern, wenn der Tatbestand eines betrügerischen oder missbräuchlichen Verhaltens erfüllt ist und aufgrund der

von der Abgabenbehörde festgestellten objektiven Umstände feststeht, dass der Leistungsempfänger dies wusste oder hätte wissen müssen. Es verstößt nicht gegen das Unionsrecht, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind.

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht, wenn die Rechnung als leistenden Unternehmer ein Rechtssubjekt aufweist, von dem die verrechnete Leistung nicht erbracht wurde (vgl. VwGH 30.9.1998, Zl. 96/13/0017).

Nach dem festgestellten Sachverhalt handelte es sich bei der Rechnungsausstellerin um ein Scheinunternehmen, welches gegenüber dem Bf. als Rechnungsadressaten nicht leistend war. Die in Rede stehenden Rechnungen weisen daher ein Rechtssubjekt als leistenden Unternehmer auf, von welchem die verrechneten Leistungen nicht erbracht wurden.

Tatsache ist, dass der Bf. mit der ***4*** GmbH in keinem Vertragsverhältnis stand. Der Bf. gibt selbst an, dass er die ***3*** GmbH mit dem Umbau seines Dachbodens beauftragt und keine Kontaktperson bei der ***4*** GmbH gehabt habe. In Ermangelung einer Vertragsbeziehung ist die ***4*** GmbH nicht als umsatzsteuerlicher Leistungserbringerin anzusehen und kann von ihr keine Rechnung gelegt werden, welche einen Vorsteuerabzug vermittelt.

Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass der Bf. vom Betrug der ***4*** GmbH wissen musste. Das Recht auf Vorsteuerabzug aus den beiden strittigen Rechnungen steht daher nicht zu.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, weil das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgt und Tatfragen der Revision nicht zugänglich sind.

Wien, am 31. März 2025