

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Richterin ***3***, den Richter ***4***, die fachkundigen Laienrichter ***5*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Woditschka Steuerberatung GmbH, Lanzendorfer Hauptstraße 9 Tür 1, 2130 Lanzendorf, über die Beschwerde vom 2. März 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 27. Jänner 2022 betreffend Umsatzsteuer 2017, Umsatzsteuer 2018 und Umsatzsteuer 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Februar 2026 in Anwesenheit des Schriftführers ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist im Baugewerbe im Bereich „Malerei und Anstreicherei, Glaserei“ tätig. Am TT.12.2021 wurde über die Bf. das Insolvenzverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom TT.03.2022 wäre der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben worden.

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.01.2022 wurde unter Tz 1 zu Fremdleistungen zur Umsatzsteuer 2017 und 2018 festgehalten, dass die Bf. aus an sie fakturierten Rechnungen über Bauleistungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis Vorsteuern geltend gemacht hätte.

Unter Bezugnahme auf § 19 Abs. 1a UStG 1994 hätte die Bf. jedoch als Leistungsempfängerin der Bauleistungen selbst die Umsatzsteuer geschuldet. Bei Bauleistungen werde die Steuer

vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer sei, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt worden wäre. Der Leistungsempfänger hätte auf diesen Umstand hinweisen müssen.

Nach Ansicht der Außenprüfung hätten die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf die Bf. zugetroffen, daher wäre auf sie die Umsatzsteuerschuld betreffend die an sie erbrachten Bauleistungen übergegangen und die diesbezüglichen Umsatzsteuerbeträge vorzuschreiben gewesen.

Für das Jahr 2017 und 2018 kam die Außenprüfung auf Grundlage von jeweils fünf an die Bf. ausgestellten Rechnungen über Bauleistungen (zB. Verputzarbeiten, Fassadenarbeiten, Elektromontagen, Fensterbrettmontagen) zu einer auf die Bf. übergegangenen Umsatzsteuerschuld in Höhe von insgesamt 3.872,04 € (2017) und von 2.420,08 € (2018).

Aus den gleichen Gründen ergab eine das Jahr 2020 betreffende Nachschau als Folge des Überganges der Steuerschuld eine Umsatzsteuerschuld in Höhe von 40.230,40 €.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 27.01.2022 die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2017, 2018 und 2020. Diese ergaben eine Abgabennachforderung in Höhe der an die Bf. übergegangenen Umsatzsteuerschuld im Zusammenhang mit der Nichtanerkennung der an die leistenden Unternehmen bezahlten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer.

Dagegen erhob die Bf. vertreten durch ihren vom Masseverwalter bevollmächtigten steuerlichen Vertreter Beschwerde und führte aus, dass das Finanzamt im Nachhinein eine Umqualifizierung von Leistungen in Bauleistungen vorgenommen habe. Dazu sei festzustellen, dass in allen Fällen ordnungsgemäße Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis vorgelegen wären, aufgrund derer der Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei. Mit dieser vorläufig einseitigen Vorgangsweise des Finanzamtes werde die Umsatzsteuerneutralität in der Unternehmerkette durchbrochen und sie führe zu einem Kostenfaktor der Umsatzsteuer für die Bf.

In Bezug auf Leistungen, die das Unternehmen ***1*** GmbH (idF I GmbH) im Jahre 2020 an die Bf. erbracht und mit gesondertem Umsatzsteuerausweis in der bereits genannten Höhe von 40.230,40 € fakturiert hätte, habe die steuerliche Vertretung mit dem Geschäftsführer des Unternehmens Kontakt aufgenommen und ersucht, die Rechnungsberichtigung in Absprache mit dem Steuerberater vorzunehmen. Nachdem der Bf. weder die Kontaktdaten des Steuerberaters noch berichtigte Rechnungen vorlegen hätte können und die Rechtsmittelfrist gegen diese Bescheide geendet habe, wäre die Bf. gezwungen gewesen, Beschwerde zu erheben.

Eine einseitige Korrektur durch das Finanzamt sei im Nachhinein nicht möglich, ohne die Umsatzsteuerneutralität in der Unternehmerkette zu durchbrechen und die Umsatzsteuer für

ein Unternehmen zu einem Kostenfaktor werden zu lassen. Weiters zeichne sich auch ein rechtliches Durchsetzungsproblem ab. Der betroffene Unternehmer habe keine rechtliche Handhabe, die Rechnungsberichtigung beim anderen Unternehmen durchzusetzen. Auch bliebe die Verpflichtung der Rechnungsausstellung beim leistenden Unternehmer. Im konkreten Fall liege daher für den empfangenden Unternehmer eine ordnungsgemäße Rechnung vor, welche auch zum Vorsteuerabzug berechtige. Letzten Endes erscheine es auch egal, ob die Rechnung als Bauleistung oder mit Umsatzsteuer abgerechnet werde, solange sowohl der leistende Unternehmer als auch der empfangende Unternehmer die Regelungen des Umsatzsteuergesetzes beachten würden. Die einseitige rückwirkende Berichtigung führe jedenfalls zu einem unsachlichen Ergebnis und zum wirtschaftlichen Nachteil für die Bf.. Diesen Umstand könne die steuerliche Vertretung keinesfalls mittragen, sodass aus verwaltungsökonomischen Gründen, um Stattgabe der gegenständlichen Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide ersucht werde. Um die Mitwirkung zur Vorgangsweise des Finanzamtes zu dokumentieren, wurde der Beschwerde auch ein Schreiben der Bf. an die I GmbH beigelegt. Über die Antwort werde das Finanzamt in Kenntnis gesetzt werden. Sollte die steuerliche Vertretung damit scheitern, werde die Lösung für diesen Sachverhalt nur mit Hilfe des Finanzamtes möglich sein.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 09.12.2022 führte das Finanzamt in den Begründungsausführungen vom 13.12.2022 aus, dass im Zuge der Betriebsprüfung der Jahre 2015 bis 2019 die angeforderten Rechnungen zum Konto „Fremdleistungen“, Konto 5700, nicht vorgelegt worden wären.

Mit der Umsatzsteuervoranmeldung 08/2020 seien Rechnungen von der I GmbH übermittelt worden. Auf Grund dieser wäre feststellbar gewesen, dass das Unternehmen Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 ausführte und solche an die Bf. verrechnet habe. Die Bf. wäre ihrerseits auch mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt worden, sodass es zum Übergang der Steuerschuld gekommen wäre und in gleicher Höhe die Vorsteuern berücksichtigt worden wären.

Die von der Bf. ursprünglich beantragten Vorsteuern wären jedoch nicht anerkannt worden.

Über Vorhalt der belangten Behörde teilte die steuerliche Vertretung mit, dass es weder ihrem Steuerberater noch ihr selbst als Unternehmen möglich sei, einen Nachweis zu führen, dass die Umsatzsteuer vom „leistenden“ Unternehmer abgeführt worden sei. Wenn die Finanzverwaltung, aus welchen Gründen auch immer, eine Umqualifizierung der Rechnungen vorgenommen habe und diese als Bauleistungen qualifizieren wollte, dann werde es wohl die alleinige Aufgabe der Finanzverwaltung sein, die Umsetzung sowohl beim leistenden als auch beim empfangenden Unternehmen sicher zu stellen. Im gegenständlichen Fall bedeute dies, dass die Abfuhr der Umsatzsteuer von der I GmbH vom Finanzamt amtswegig auf das Abgabekonto der Bf. umzubuchen wäre, damit der derzeit versagte Vorsteuerabzug

neutralisiert werde. Anderenfalls würde die Umsatzsteuer in der Unternehmerkette zum Kostenfaktor werden und wäre damit die Umsatzsteuersystematik gröblich verletzt. Außerdem läge dem von der belangten Behörde zitierten BFG-Erkenntnis vom 16.08.2019, GZ. RV/4100168/2017, ein gänzlich anderer Sachverhalt zugrunde, weil die Rechnungsausstellung und -berichtigung von den Unternehmen initiiert worden wären.

Die steuerliche Vertretung hob ebenso hervor, dass auf sämtlichen dem Ergänzungsersuchen beigelegten Rechnungen 20% Umsatzsteuer ausgewiesen worden und kein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld erfolgt wäre.

Diesen Ausführungen der Bf. hielt die belangte Behörde den § 19 Abs. 1a UStG 1994 (angefügt durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 2002) entgegen, wonach es zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Leistung komme, wenn

- Bauleistungen
- an einen Unternehmer erbracht werden,
- der seinerseits mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt ist oder
- der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Bauleistungen seien alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung, Beseitigung oder Reinigung von Bauwerken dienen (vgl. EuGH 13.12.2012, Rs C-395/11, BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH). Die Leistung müsse einem Unternehmer gegenüber erbracht werden. Zum Übergang der Steuerschuld komme es jedoch grundsätzlich nur dann, wenn der Leistungsempfänger seinerseits hinsichtlich dieser Vorleistung beauftragt worden sei, Bauleistungen zu erbringen. Werde die Leistung an einen Unternehmer erbracht, der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringe (zB Baumeister, Maurermeister), so werde stets die Umsatzsteuer vom Empfänger der Bauleistung geschuldet, dh. auch dann, wenn dieser nicht seinerseits zur Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt worden sei. Da der Übergang der Steuerschuld bei Leistungen an Unternehmer, die ihrerseits üblicherweise Bauleistungen erbringen, stets eintrete, entfielen in einem Großteil der Fälle der Hinweis des Leistungsempfängers, dass er seinerseits zu Bauleistungen beauftragt worden sei. Es werde daher zu dem Hinweis auf die Beauftragung regelmäßig nur in den Fällen kommen, in denen es zweifelhaft sei, ob es sich um einen Unternehmer handle, der üblicherweise Bauleistungen erbringe. Unternehmer, die insbesondere die im Abschnitt F, Unterabschnitt FA, Abteilung 45, der ÖNACE 1995 angeführten Tätigkeiten ausüben, seien als solche anzusehen, die üblicherweise Bauleistungen erbringen. "Insbesondere" bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Bauleistungen mehr als 50% des Umsatzes betragen.

Ist es für den leistenden Unternehmer nicht erkennbar, dass der Leistungsempfänger üblicherweise bzw. nicht üblicherweise Bauleistungen erbringt, werde es zweckmäßig sein,

wenn der Auftraggeber dies seinem Auftragnehmer mitteile. Erfolgt keine entsprechende Mitteilung, bliebe es trotzdem bei den im § 19 Abs. 1a UStG 1994 vorgesehenen Rechtsfolgen bzw. bei der Steuerschuld des Leistenden. Eine Besteuerung habe somit in der Form zu erfolgen, wie sie auf Grund des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes richtigerweise vorgenommen werden müsse. Das bedeute, dass es bei Bauleistungen an einen Leistungsempfänger, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, auch ohne Mitteilung zum Übergang der Steuerschuld komme, bei Bauleistungen an einen Leistungsempfänger, der üblicherweise nicht Bauleistungen erbringt, der Leistende Steuerschuldner bliebe.

Nur in jenen Fällen, in denen der Unternehmer seinem Auftragnehmer mitteile, dass er üblicherweise Bauleistungen im Sinne der Ausführungen erbringe, bliebe es beim Übergang der Steuerschuld, auch wenn die Mitteilung unrichtig gewesen wäre. Bei der Beurteilung, ob überwiegend Bauleistungen erbracht werden, werde grundsätzlich von einer Durchschnittsbetrachtung der Umsätze der vorangegangenen drei Jahre auszugehen sein. In Grenzfällen (zB ist es nicht eindeutig, inwieweit in vergangenen Zeiträumen Bauleistungen ausgeführt worden sind) könne der Unternehmer davon ausgehen, dass er ein Unternehmer sei, der üblicherweise Bauleistungen erbringe.

Ist eine Durchschnittsbetrachtung nicht möglich (zB Beginn der Unternehmertätigkeit), habe der Unternehmer eine Vorausbetrachtung anzustellen (teilt er diese dem Finanzamt mit, bliebe es bei der Vorausbetrachtung, auch wenn sich diese nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes als unrichtig herausstelle).

Die Tätigkeit der Bf. sei unter die ÖNACE 45.44 „Malerei und Anstreicherei, Glaserei“ einzuordnen. Das Unternehmen sei daher als ein solches anzusehen, das üblicherweise Bauleistungen erbringe. Nehmen der Leistende und der Leistungsempfänger im Zweifelsfall an, dass eine Bauleistung nicht vorliege, obwohl sich dies nachträglich als falsch erwiesen habe, bliebe es dabei, wenn es dadurch endgültig zu keinem Steuerausfall gekommen sei (zB die Umsatzsteuer für diese Leistung wurde an das Finanzamt abgeführt). Diesen Umstand habe der Unternehmer (der Leistungsempfänger) nachzuweisen. Über Vorhalt vom 04.07.2022 habe die Bf. keine Nachweise erbracht, dass es zu keinem Steuerausfall gekommen wäre.

Hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Umsätze gehe die Steuerschuld daher auf den Leistungsempfänger über.

In den Fällen des Überganges der Steuerschuld sei der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug unabhängig davon berechtigt, ob die Rechnung ordnungsgemäß ausgestellt oder ob überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde. Daher wäre hinsichtlich der in den Veranlagungsjahren 2017, 2018 und 2020 festgesetzten Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1a UStG 1994 (Umkehr der Steuerschuld bei Bauleistungen) in gleicher Höhe der Vorsteuerabzug zugelassen. In den Fällen des Überganges der Steuerschuld darf der leistende Unternehmer in der Rechnung keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen.

Eine trotzdem gesondert ausgewiesene Steuer werde vom Unternehmer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet und berechtige den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug. Daher wären die vom Beschwerdeführer beantragten Vorsteuern nicht anerkannt worden.

Die Vorlage der Beschwerde wurde am 13.01.2023 beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss vom 09.10.2025 der belangten Behörde aufgetragen bekanntzugeben, ob die im Beschluss näher bezeichneten leistenden Unternehmen die unrichtig in den Rechnungen an die Bf. ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hätten und folglich ein Steuerausfallsrisiko ausgeschlossen werden könne.

Die belangte Behörde teilte mit, dass ein Bauunternehmen, das an die Bf. Bauleistungen in Höhe von 17.500,00 € plus 3.500,00 € USt (2017) und 6.300,00 € plus 1.260,00 USt (2018) fakturierte, die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt hatte.

In Bezug auf die anderen Unternehmen gab das Finanzamt im Ergebnis weder an, ob die fakturierte Umsatzsteuer abgeführt wurde oder nicht.

Zur I GmbH wurde überdies ausgeführt, dass über die GmbH am 11.10.2025 der Konkurs eröffnet worden wäre.

In der mündlichen Verhandlung am 11.02.2026 führte die steuerliche Vertretung ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen aus, dass der Sachverhalt des vorliegenden Falles klar wäre, ebenso wären die umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen eindeutig. Es ginge daher im Wesentlichen um die konkrete Vorgehensweise im Zusammenhang mit der Nichtanerkennung der Vorsteuern.

Nach der konkreten Sachlage wäre es Aufgabe des Finanzamtes gewesen, im Zuge der rechtlichen Würdigung von Bauleistungen, zu prüfen, ob die leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt hätten. Dies wäre aus Sicht der steuerlichen Vertretung eine logische Konsequenz des Ergebnisses der Außenprüfung gewesen.

Die Vertreterin des Finanzamtes erklärte das Reverse-charge System und dass lediglich eine schriftliche Aufforderung zur Rechnungsberichtigung an das leistende Unternehmen, ohne eine Klage bei einem Gericht einzureichen, für eine Vorsteuererstattung, nicht ausreichend gewesen wäre. Sie verwies zudem auf ein jüngst ergangenes Urteil des EuGH vom 05.09.2024, C-83/23, in welchem auch Verpflichtungen des Abgabepflichtigen zum Ausdruck gebracht worden wären und nicht nur sein Recht, sich unmittelbar - wie im konkreten Fall gewollt- an die Abgabenbehörde zu wenden.

Herr ***2*** betonte, dass sein Unternehmen im Jahr ca. über 3 Millionen Umsätze erzielte, davon wären 10% Bauleistungen zuzuordnen, die an Subunternehmen in Auftrag gegeben worden wären. Eine Überprüfung jeder einzelnen Rechnung wäre unmöglich gewesen. Dazu komme, dass die I GmbH vorgegeben hätte, Rechnungen ohne Umsatzsteuer nicht fakturieren zu können.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist im Baugewerbe tätig und war auch in den Streitjahren beauftragt, Bauleistungen zu erbringen, mit deren Ausführung sie andere Bauunternehmen betraut hatte. Diese leistenden Unternehmen stellten über die an die Bf. erbrachten Bauleistungen die verfahrensgegenständlichen Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis (20%) aus. Auf den Rechnungen fehlte ein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Die Bf. bezahlte den Bruttobetrag an die leistungserbringenden Unternehmen, da sie von der falschen Annahme ausging, dass das Reverse-charge Verfahren nicht zur Anwendung gelangte und machte in der Folge die bezahlten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer geltend.

Im Jahre 2017 und 2018 sind solcherart jeweils fünf Rechnungen von drei Bauunternehmen an die Bf. über Verputzarbeiten, Fensterbrettmontage usw. in Höhe von insgesamt 19.360,22 € zuzüglich 3.872,04 € USt und 12.104,42 € zuzüglich 2.420,88 € USt fakturiert worden.

Im Jahre 2020 hatte die I GmbH Bauleistungen an die Bf. erbracht und insgesamt 201.152,00 € zuzüglich 40.230,40 € USt in Rechnung gestellt. Die einzelnen Netto-Rechnungsbeträge lagen zwischen 1.440,00 € und 20.600,00 €.

Es war in Bezug auf ein Bauunternehmen festzustellen, dass die fakturierte Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 3.500,00 € für 2017 und 1.260,00 € für 2018 nicht an das Finanzamt abgeführt worden war.

In Bezug auf die anderen leistenden Unternehmen gab die belangte Behörde trotz Ersuchens weder bekannt, dass Umsatzsteuer abgeführt wurde bzw. nicht abgeführt wurde. Demzufolge ist es nicht erwiesen, dass die auf Grund der Rechnung geschuldete Umsatzsteuer tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wurde.

Festzustellen war, dass es zwischen der Bf. und den rechnungsausstellenden Unternehmen zu einem Leistungsaustausch gekommen war, die leistenden Unternehmer in den Rechnungen zu Unrecht eine Umsatzsteuer ausgewiesen haben, dies jedoch keinen Grund in einem beabsichtigten Steuerbetrug oder Missbrauch hatte.

Die Bf. hat keine schriftliche Klage gegen die leistenden Unternehmer zwecks Rückforderung der Umsatzsteuerbeträge bei einem Gericht eingereicht.

Die I GmbH ist seit dem TT.10.2025 infolge Eröffnung des Konkurses aufgelöst. Die Bf. forderte die GmbH schriftlich am 01.03.2022 zur Rechnungsberichtigung auf und darüber hinaus, die sich daraus für 2020 ergebende Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 40.230,40 € auf das Steuerkonto der Bf. umzubuchen bzw. zu überweisen. Dieses Ersuchen blieb erfolglos.

2. Beweiswürdigung

Der als erwiesen festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage. Dass die fakturierenden Unternehmen Bauleistungen an die Bf. erbracht haben, ergab sich zum einen aus den vorgelegten Rechnungen, zum anderen wurde diese Tatsache in den Beschwerdeausführungen nicht bestritten.

Aus der schriftlichen Mitteilung der belangten Behörde vom 27.11.2025 und der Bekanntgabe, dass sie in Bezug auf die Abfuhr der Umsatzsteuer der in Rede stehenden leistenden Unternehmer keine Kontrollmaßnahmen setzte, erschließt sich, dass die Abfuhr der Umsatzsteuerbeträge nicht als erwiesen angenommen werden konnte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 wird bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

Für den Übergang der Steuerschuld ist ein Hinweis auf der Rechnung, dass die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, nicht notwendig. Das Recht auf einen Vorsteuerabzug bezüglich der übergegangenen Steuerschuld besteht somit unabhängig vom Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung (vgl. *Kuder* in Melhardt/Tumpel, UStG³, §19 Rz 20).

Gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 schuldet der Unternehmer den in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Die Umsatzsteuer, die gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund der Rechnung geschuldet wird und die die Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum als Vorsteuern geltend machte, sind auch im Rahmen eines Reverse-Charge Verfahrens nicht abzugsfähig (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 12 Tz 49).

Nach der EuGH-Rechtsprechung hat der Abgabepflichtige gegenüber der Abgabenbehörde nur dann einen Anspruch auf Abzug der zu Unrecht ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer, wenn der Fiskus die Umsatzsteuer erhalten hat und eine Rechnungsberichtigung infolge Insolvenz des leistenden Unternehmers nicht mehr möglich ist. Dazu ist es erforderlich, dass der Abgabepflichtige auch alle Möglichkeiten ausgeschöpft hat, um sein Recht, die zu Unrecht an das leistende Unternehmen ausbezahlte Umsatzsteuer zurückzuerhalten und ihm eine Rückforderung unmöglich oder auch übermäßig, beispielsweise durch die Insolvenz des Leistungserbringers erschwert wurde (EuGH 15.3.2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabrik GmbH; EuGH 11.4.2019, C-691/17, Tibor Farkas; EuGH 13.10.2022, C-397/21, PORR Epitesi).

Die Bf. hat die I GmbH schriftlich ohne Erfolg aufgefordert, die Umsatzsteuerbeträge zurückzuzahlen. Seit dem TT.10.2025 ist die GmbH insolvent, dies führt in weiterer Folge zum Ergebnis, dass die Bf. einerseits die irrtümlich entrichtete Steuer nicht vollständig erhält, andererseits zahlt sie die Umsatzsteuer zur Gänze im Wege des Reverse Charge Verfahrens.

Aus dieser Sicht ist es für die Bf. nach derzeitiger Sachlage übermäßig schwierig, die unrichtigerweise an die I GmbH bezahlte Steuer (vollständig) zurückzuerhalten.

Bis zum TT.10.2025 wurden die Rechnungen von der I GmbH nicht berichtigt. Danach wird eine Berichtigung infolge der Insolvenz der GmbH nur schwer durchsetzbar sein.

Die Grundsätze der Neutralität und der Effektivität gebieten es grundsätzlich wegen der erschwerten Führung einer Klage gegen die I GmbH als Folge ihrer Zahlungsunfähigkeit, dass sich die Bf. im Sinne der vorgenannten Rechtsprechung des EuGH mit einem Erstattungsantrag unmittelbar an die Abgabenbehörde wenden kann (vgl. VwGH 13.09.2018, Ra 2017/15/0102). In diesem Erkenntnis brachte der VwGH entsprechend der Rechtsprechung des EuGH als Voraussetzung für den unmittelbaren Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers zum Ausdruck, dass die Rückzahlung der Umsatzsteuer beim Leistungserbringer beispielsweise wegen dessen Insolvenz nicht vollständig erlangt werden kann und das leistende Unternehmen die Umsatzsteuer vorher an das Finanzamt abgeführt hat.

Vor diesem Hintergrund kam der Senat zu dem Schluss, da eine Umsatzsteuerabfuhr sowohl in Bezug auf die I GmbH als auch auf die anderen leistenden Unternehmen nicht erwiesen, zudem eine konkrete erschwerte Einbringlichkeit der Umsatzsteuerforderung infolge fehlender Klageeinreichung bei einem Gericht nicht festzustellen war, dass die Voraussetzungen für einen unmittelbaren Erstattungsanspruch der Bf. gegenüber der Finanzverwaltung nicht erfüllt waren. Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, dass das leistende Unternehmen nicht bereit gewesen wäre, Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis zu legen, vermochte an dieser rechtlichen Beurteilung nichts zu ändern.

Dessen ungeachtet ist auch auf die Rechtsprechung des EuGH vom 07.09.2023, Michael Schütte, C-453/22, hinzuweisen, wonach die Insolvenz der Lieferer nur einen der Fälle darstellt, in denen es unmöglich oder übermäßig schwierig sein kann, die Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer zu erhalten (Urteile vom 15. 03.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C- 35/05, Rn. 41, EuGH vom 26. 04. 2017, Farkas, C- 564/15, Rn. 53, EuGH vom 11.04.2019, PORR Építési Kft., C- 691/17, Rn. 42 und 48, EuGH vom 13.10.2022, HUMDA, C- 397/21, Rn. 22). Der EuGH sprach im Urteil vom 13.03.2025, Greentech SA, C- 640/23, überdies aus, dass eine solche Geltendmachung des Erstattungsanspruchs allerdings, wie sich aus Rn. 45 des Urteils vom 11.04.2019, PORR Építési Kft., C- 691/17, ergibt, von einem Antrag auf Vorsteuerabzug zu unterscheiden ist.

Der VwGH kam ebenso in seinem Erkenntnis vom 08.09.2022, Ro 2020/15/0025, zum Schluss, dass auf der Grundlage der EuGH-Judikatur in richtlinienkonformer Interpretation davon auszugehen ist, dass sich der Anspruch auf Vorsteuerabzug nach § 12 UStG nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist.

Dies bedeutet für den Beschwerdefall, dass selbst bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eines unmittelbaren Erstattungsanspruches gegenüber der Steuerbehörde, eine zu Unrecht in Rechnung gestellte, gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete und an leistende Bauunternehmen bezahlte Umsatzsteuer nicht im Rahmen des Veranlagungsverfahrens als Vorsteuer zu gewähren wäre. Eine Geltendmachung des Erstattungsanspruches nach dem UStG 1994 im Rahmen einer Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuerjahreserklärung käme demzufolge nicht in Betracht.

Da auch die BAO zu solchen Rückzahlungsansprüchen keine spezielle Regelung beinhaltet, wären nur die Bestimmungen über die Nachsicht gemäß § 236 BAO in Betracht zu ziehen (vgl. *Peter Haunold*, Unrichtiger Umsatzsteuerausweis und dessen Sanierung, in SWK 13-14/2024 S 734).

Aus diesen Gründen war spruchgemäß 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag im Beschwerdefall vor, da es über die Frage, in welchem Verfahren ein Steuerpflichtiger einen im Beschwerdefall dargestellten Erstattungsanspruch gegenüber dem Staat geltend machen kann, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiert. Eine Revision ist daher zulässig.

Wien, am 16. Februar 2026