

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, über die Beschwerden vom 13. Jänner 2016 sowie vom 10. Februar 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 17. Dezember 2015 sowie vom 14. Jänner 2016 betreffend Umsatzsteuer 2010 sowie Umsatzsteuer 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach am 22. Juni 2026 durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die **Umsatzsteuer für das Jahr 2010** wird in Höhe von **224.146,17 Euro** festgesetzt.

Die **Umsatzsteuer für das Jahr 2011** wird in Höhe von **53.190,62 Euro** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden diese einen Teil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Außenprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2010 bis 2013

Im Jahr 2015 fand bei der auf dem Sektor des Personalleasing tätigen Bf. eine die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2010 bis 2013 statt, wobei die Prüferin im Bericht vom 15.12.2015 nachstehende – umsatzsteuerrechtlich - relevante Feststellungen traf:

Tz 1 Allgemeines

Das Unternehmen hat seine Tätigkeit im Bereich Personalleasing im Jahr 2010 aufgenommen. Geschäftsführer und 100 %iger Gesellschafter ist Herr Mag. ***4***, geb. ***5***.

Der Schwerpunkt der Personalleasingangebote liegt bei Hilfs- und Fachpersonal für die Industrie.

Beginnend mit dem Jahr 2010 wurden Partnerfirmen gegründet, die jeweils den Namen "****43****", sowie ein Buchstabenkürzel für die Region, in der sie angesiedelt sind, tragen. Sämtliche Partnerfirmen wurden in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, gegründet. Bis zum Jahr 2014 wurden acht Partnerfirmen gegründet. Herr Mag. ***6*** ist bei den Partnern entweder als Gesellschafter oder als Geschäftsführer (neben einem zweiten Geschäftsführer) eingetragen. Außerdem gibt es eine Gesellschaft in der Slowakei (***2***), deren 100 %iger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls Herr Mag. ***6*** ist. Über die Zusammenarbeit der Partner und der ***7*** GmbH werden jeweils Verträge abgeschlossen.

Die Zusammenarbeit der ***7*** GmbH mit ihren Partnern sieht folgendermaßen aus:

Die Geschäftsführer der Partner lukrieren die Kunden, führen Preisverhandlungen durch, fixieren Aufträge und schließen die Verträge über die Personalleasingvereinbarungen ab. Das, für die Erfüllung notwendige Personal wird aufgenommen und vom Partner bei der Sozialversicherung angemeldet. Sämtliche Rechnungen an den Letztkunden werden aber von der ***7*** GmbH erstellt und versendet. Die Zahlungen erfolgen ebenfalls an die ***7*** GmbH.

In der Folge werden von den Partnerfirmen monatlich Rechnungen erstellt. Hier werden die Stunden, die das, auf den Partner angemeldete Personal geleistet hat, weiterverrechnet. Von diesem Betrag werden Positionen wie

- Umlage (vertraglich geregelt),
- Sach- und Personalkosten intern oder extern, die der ***7*** GmbH entstanden sind, sowie Rückstellungen für Urlaubsgeld und Sonderzahlungen, abgezogen.

Der saldierte Betrag wird der 20 % igen Umsatzsteuer unterzogen. Korrekterweise hätte der Belastungsbetrag und der Gutschriftsbetrag jeweils extra der Umsatz- bzw. Vorsteuer unterzogen werden müssen. Die Saldierung wäre erst nach der Versteuerung vorzunehmen

gewesen. Dies wurde im Zuge der Korrektur der Vorsteuer bei der ***3*** GmbH, berücksichtigt.

Die von der ***7*** GmbH an den Letztkunden verrechneten Leistungen können steuerpflichtige Leistungen oder Bauleistungen nach § 19 UStG, sein. Die Verrechnung von den Partnerfirmen erfolgte aber erst ab dem Jahr 2012 getrennt nach Bauleistungen und dem Normalsteuersatz unterliegende Leistungen. In § 19 Abs. 1a UStG wird normiert, dass auch in der mehrstufigen Personalgestellung eine Bauleistung als solche zu behandeln ist, und somit ohne Umsatzsteuer zu fakturieren gewesen wäre.

Übergebene Unterlagen der ***7*** GmbH:

Es wurden für alle Jahre Ordner mit den Barausgaben sowie Banküberweisungen, übergeben. Weiters finden sich in den Ordnern die Eingangsrechnungen jeweils zu den Überweisungen, abgeheftet« Nicht abgeheftet sind die Ausgangsrechnungen an die Endkunden sowie die Gegenverrechnungen der Partnerfirmen.

Im Jahr 2010 finden sich Ausgangsrechnungslisten in den Ordnern, die das Rechnungsdatum, die Rechnungsnummer, den Endkunden, den USt-, sowie den Gesamtbetrag, zeigen. Diese Listen liegen nicht für alle Monate vor, ab dem Ende 2010 sind gar keine Ausgangsrechnungslisten mehr vorhanden. Listen in dieser Form konnten von dem, in der ***7*** GmbH und den Partnern verwendeten Verwaltungsprogramm, für die Folgejahre nicht erstellt werden.

Im Laufe der Prüfung wurden beispielhaft alle Ausgangsrechnungen an Endkunden aus dem Jahr 2011 ausgedruckt und zur Verfügung gestellt. Weiters wurden sämtliche, von den Partnern an die ***7*** erstellten Rechnungen ausgedruckt und übergeben. Diese Rechnungen zeigen alle das gleiche Schema der bereits oben angeführten Saldierung der Beträge. Nicht aufgeschlüsselt ist der Betrag der verrechneten bzw. geleisteten Stunden. Es wird nur ein Gesamtbetrag mit der Leistungsbeschreibung "Ausgangsrechnungen" angeführt. Herr ***6*** wurde aufgefordert, die Detailaufzeichnungen, die zu diesen Summen geführt haben, nachzureichen. In der Folge wurden zu jeder Eingangsrechnung von den Partnern in 2011, Stundenaufstellungen des Personals nachgereicht. Für jene Partner, die erst in 2012 gegründet wurden, wurden beispielhaft Aufstellungen aus 2012 nachgereicht.

Herr ***6*** erklärte das verwendete Verwaltungsprogramm folgendermaßen:

Die geleisteten Stunden werden anhand der, auf den Baustellen erstellten Stundenzettel, ins System eingegeben. Jeder Dienstnehmer ist mit der gerade aktuellen Baustelle im System intern verknüpft. Die ***7*** GmbH kann aufgrund dieser Verknüpfung alle Dienstnehmer an Endkunden verrechnen. Auf den Endkundenrechnungen scheinen dann der Name sowie die geleisteten Stunden jedes einzelnen Dienstnehmers auf. Hier war es auch nie ein Problem,

Bauleistung und Nichtbauleistung zu trennen. Die Partner sehen ihrerseits die von ihrem Personal geleisteten Stunden. Je nach Abrechnungsperiode wurde anhand dieser Stunden die unter 'Ausgangsrechnungen' summierte Summe an die ***7*** verrechnet. Das von der ***7*** GmbH verwendete Verwaltungsprogramm war lt. Aussage von Herrn ***6*** erst nach einer Programmänderung in 2012 fähig, auch auf Partnerebene, also bei den geleisteten Stunden, zwischen Bauleistung und Nichtbauleistung zu unterscheiden. Deshalb wurde erst ab 2012 in den Partnerrechnungen diese Differenzierung vorgenommen.

Tz 3 *8*** GmbH**

Mitte 2010 begann Herr Mag. ***6***, sein Geschäftskonzept mit den Partnerunternehmen, umzusetzen.

Zu diesem Zweck wurde der erste Partner, die ***8***, später ***9*** GmbH (in der Folge ***9***), mit Anfang August 2010 gegründet. Das Unternehmen hatte den Firmensitz in ***10***, Ende des Jahres 2010 wurde der Firmensitz nach ***11*** verlegt. Geschäftsführer des Unternehmens waren Herr Mag. ***6***, geb. ***5*** sowie Herr ***12***, geb. ***13*** (Dienstnehmer in der ***7*** GmbH). Herr ***16*** schied per April 2011 wieder aus dem Unternehmen aus. Gesellschafter der ***9*** war die slowakische ***14*** mit Firmensitz in ***15***, deren 100 % iger Gesellschafter und Geschäftsführer Herr Mag. ***6*** ist. Das Unternehmen bilanzierte zum 30.6. des jeweiligen Wirtschaftsjahres.

Über die Zusammenarbeit mit der ***7*** GmbH wurde ein Vertrag abgeschlossen, Dienstnehmer wurden aufgenommen und eingesetzt. Die Rechnungen an den Endkunden wurden von der ***7*** erstellt. Lt. Aussage von Herrn Mag. ***6***, wurden der ***9*** vom zuständigen Finanzamt über Monate keine Steuernummer und keine UID erteilt. Aus diesem Grund beschloss er, per 30.11.2010, die ***9*** zu schließen. Dieses Vorhaben wurde auch umgesetzt, und die Dienstnehmer beginnend mit 1.12.2010 gekündigt, Das Steuerkonto der ***9*** bzw. die UID - Nummer wurden am 24.11.2010 im System angelegt. Nach der postalischen Zustellung, war aber der Beschluss der Schließung bereits getätigt, und wurde durchgezogen. Dennoch wurden die Rechnungen an die ***7*** GmbH erst nach der Schließung gelegt.

Die Ausstattung der ***9*** mit Kapital wurde von der ***7*** GmbH gemacht. Im Jahr 2010 wurden insgesamt € 860.000,-- überwiesen, im Jahr 2011 insgesamt € 489.100,--.

Die Rechnungen, mit der die Umsätze der Dienstnehmer der ***8*** GmbH gegenüber der ***7*** GmbH, abgerechnet wurden, zeigen folgende Summen:

Verrechnung für Leistungen im Zeitraum September bis November 2010, Rechnungsdatum 31.12.2010:

Rechnungssumme netto € 975.000,--

Umsatzsteuer 20 %	€ 195.000,--
-------------------	--------------

Rechnungssumme brutto € 1.170.000,--

bzw. Verrechnung für Leistungen im Zeitraum Dezember 2010, Rechnungsdatum 12.09.2011:

Rechnungssumme netto € 114.715,02

Umsatzsteuer 20 %	€ 22.943,00
-------------------	-------------

Rechnungssumme brutto € 137.658,02

Die ***7*** GmbH hat die Vorsteuern geltend gemacht. Die Bezahlung der Umsatzsteuern seitens der ***9*** unterblieben.

Auf die Frage, warum die Umsatzsteuer seitens der ***9*** nicht bezahlt wurde, gab Herr Mag. ***6*** an, dass kein Geld mehr vorhanden gewesen wäre. Im Laufe der Prüfung wurden Ermittlungen angestellt, wer in der ***9*** dafür verantwortlich gewesen wäre, die Umsatzsteuerzahlungen zu veranlassen. Zu diesem Zweck wurde eine Aufstellung abverlangt, auf der ersichtlich sein sollte, wer wann die Bankvollmacht innehatte. Diese Unterlage wurde von Herrn Mag. ***6*** verweigert. Auf die daraufhin gestellte Frage, warum er nicht dafür gesorgt habe, dass die Umsatzsteuer überwiesen werde, gab er keine Auskunft. (Besprechung vom 29.09.2015)

Wie bereits in TZ 1 ausgeführt, wurden erst ab dem Jahr 2012 die Verrechnungen der Partner an die ***7*** GmbH getrennt nach Bauleistungen und dem Normalsteuersatz unterliegende Leistungen, fakturiert.

§ 19 Abs 1a UStG normiert, dass Bauleistungen mittels Übergangs der Steuerschuld zu verrechnen sind.

Aus den übergebenen elektronischen Buchungsdaten der ***7*** GmbH lassen sich folgende Zahlen errechnen:

Erlöse 2010 gesamt	€ 3.336.324,02
--------------------	----------------

davon dem Normalsteuersatz unterliegend € 2.104.513,74 das sind 63,1% der Gesamtsumme

davon als Bauleistung erfasst € 1.231.810,28 das sind 36,9 % der Gesamtsumme

Um Periodenüberschreitungen, eventuell später erfolgte Korrekturen oder Gutschriften bzw. sonstige Abweichungen abzufangen, wird ein Anteil von 35 % Bauleistungen am Gesamtumsatz angewendet.

35 % von € 195.000,- sind € 68.250,-

35 % von € 22.943,-- sind € 8.030,05

Gesamt somit € 76.280,05.

Dieser Betrag kann seitens ***7*** GmbH, gemäß § 19 nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden. Dieser Betrag ist in die Umsatzsteuererklärung als Steuerschuld aus Bauleistungen sowie als Vorsteuern betreffend die Steuerschuld aus Bauleistungen, aufzunehmen.

Für die restlichen Vorsteuerbeträge, nämlich € 126.750,00 sowie € 14.912, 95 gesamt somit € 141.662,95 ist nach § 12 Abs 1 Z 1 der Vorsteuerabzug zu versagen. Durch die Personenidentität des Geschäftsführers steht fest, dass dieser als Geschäftsführer des die Leistung empfangenden Unternehmens im Zeitpunkt der Leistungserbringung Kenntnis von den Absichten seines "Vertragspartners" hatte. (UFSS GZ RV/0432-S/06 vom 31.05.2007) Bei den beiden Unternehmen besteht Geschäftsführeridentität, außerdem, mittelbar auch Gesellschafteridentität. Dies deshalb, da aufgrund der Eigentums- bzw. Geschäftsführerunion sowohl der ***9*** als auch der ***7*** GmbH, in der Person des Herrn Mag. ***6***, dieser wissen hätte müssen, dass die Umsatzsteuer seitens der ***9*** nicht bezahlt wurde, außerdem hat er die Auskunft über die Bankvollmacht verweigert. Herr Mag. ***6*** hatte auch bei der ***3*** die Bankvollmacht, obwohl er hier "nur" 85 % iger Gesellschafter war. Es ist also davon auszugehen, dass die Bankvollmacht der ***9*** Herr Mag. ***6*** innehatte.

Die Beilage 1 zeigt die Aufstellung der Umsatzsteuer- bzw. Lohnsteuermeldungen am Finanzamtskonto der ***9***. Hier ist ersichtlich, dass für die Monate Oktober und November 2010 die Umsatzsteuermeldungen rechtzeitig erfolgten, aber nur geringe Vorsteuern enthielten. Die Meldung der Umsatzsteuer für Dezember 2010 erfolgte ebenfalls rechtzeitig am 5.2.2011, allerdings sind erst in dieser Meldung die Umsatzsteuern für die Leistungen in den Monaten September bis November 2010 enthalten. Nach § 19 Abs 2 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistungen ausgeführt worden ist. Erfolgt die Rechnungsausstellung erst nach dem Ablauf des Monats, in dem die Lieferung oder Leistung erbracht worden ist, verschiebt sich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld um einen Monat. Die Entrichtung der Umsatzsteuer für den Leistungszeitraum September 2010 hätte nach Erteilung der Steuernummer, am 15.12.2010, erfolgen müssen. Die Meldung der Lohnsteuern, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume September bis Dezember 2010 erfolgte erst mit 14.03.2011. Vom Beginn der Erteilung des Steuerkontos bis zur Aussetzung der Einhebung am 02.11.2011 erfolgten keinerlei Zahlungen auf das Finanzamtskonto der ***9***. Die Nachmeldung der Umsatzsteuer für die Leistungen im Dezember 2010, abgerechnet mit der Rechnung vom 12.09.2011, erfolgte am 27.09.2011.

Aufgrund der vorangegangenen Darstellungen ist im Ausmaß von € 141.662,95, von einem Finanzvergehen, auszugehen.

Zusammenfassung der zu versagenden Vorsteuerbeträge:

€ 68.250,-- aufgrund § 19 UStG in 2010, sowie

€ 8.030,05 aufgrund § 19 UStG in 2011.

€ 126.750,00 aufgrund § 12 UStG in 2010 sowie

€ 14.912,95 aufgrund § 12 UStG in 2011.

Die aufgrund des § 12 UStG nicht anzuerkennenden Vorsteuerbeträge werden in den entsprechenden Jahren als Betriebsausgabe anerkannt.

Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011

Die belangte Behörde folgte obigen Feststellungen und erließ am 17.12.2015 einen Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2010, bzw. für das Jahr 2011 einen mit 12.1.2016 datierten Umsatzsteuerbescheid.

Beschwerde gegen Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 13.1.2016

Mit Eingabe vom 13.1.2016 wurde vom vormaligen Vertreter der Bf. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 eine Beschwerde nachstehenden Inhalts erhoben:

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 17.12.2015, zugestellt am 20.12.2015, wird in offener Frist das Rechtsmittel der

BESCHWERDE

erhoben.

Der Bescheid wird wegen der Höhe der festgesetzten Vorsteuern angefochten.

BEGRÜNDUNG UND SACHVERHALT

Die Umsatzsteuererklärung 2010 der Pflichtigen wurde von uns am 30.9.2011 eingereicht. In dieser Umsatzsteuererklärung wurden als Vorsteuern ua auch die Vorsteuer aus einer Rechnung der ***8*** GmbH (im Folgenden ***17***, ab 2011 ***9*** Handels GmbH) angesetzt. Diese Vorsteuer im Betrag von € 195.000,— resultierte aus der Rechnung 2010-01 vom 31.12.2010 und umfasste Leistungen von ***17*** an die ***Bf1*** (im Folgenden ***18***) für die Monate September, Oktober und November 2010.

Diese Vorsteuer fand auch in der damals eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung 12/2010 ihren Niederschlag. Die Finanzbehörde verweigerte den Abzug dieser Vorsteuern in der UVA mit der Begründung, es läge ein Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung vor und

berief sich auf die Bestimmung des (damaligen) § 12 Abs. 1 Z 1 UStG. Dagegen haben wir mit Schriftsatz vom 26.9.2011 das Rechtsmittel der Berufung erhoben. In diesem Verfahren betreffend UVA 12/2010 erging am 2.6.2015 ein Beschluss des Bundesfinanzgerichts, wonach der angefochtene Bescheid gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben wurde.

Im Rahmen einer im Jänner 2015 begonnen Außenprüfung betreffend die Jahre 2010 bis 2013 (diese Jahre wurden bei ***18*** alle nicht veranlagt) wurde von der Prüferin die Rechnung von ***17*** an ***18*** wieder thematisiert. Im bekämpften Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 fand die zitierte Vorsteuer keine Berücksichtigung.

In der Begründung dieses Bescheides wird auf die abgabenbehördliche Prüfung bzw. die darüber aufgenommen Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen. Tatsächlich gibt es über die Außenprüfung keine von uns unterfertigte Niederschrift und auch keinen Prüfungsbericht. Von der Prüferin wurde am 25.11.2015 eine Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.11.2015 übermittelt. Wir haben die Unterfertigung aber verweigert, weil die Niederschrift nicht den tatsächlichen Verlauf der Schlussbesprechung wiedergegeben hat. Unsere Einwendungen haben wir mit Mail vom 1.12.2015 an die Prüferin übermittelt und ersucht, unser Schreiben in die Niederschrift aufzunehmen. Bis dato erfolgte keine Reaktion von Seiten des Finanzamtes. Auch ein Bericht über die Außenprüfung liegt nicht vor. Im nicht unterfertigten Entwurf zur Niederschrift wird die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer mit Verweis auf § 12 Abs. 1 Z 1 UStG begründet. Damit bezieht sich die Prüferin offensichtlich auf die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer durch ***17*** und einen damit vermeintlich verbundenen Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung.

Als (weitere) Begründung scheint in der Niederschrift auch das angebliche Vorliegen von Bauleistungen auf. Dazu konnten wir in der Schlussbesprechung nicht Stellung nehmen und ist diese Behauptung auch unzutreffend.

Zum Vorwurf des Zusammenhanges mit einer Umsatzsteuerhinterziehung halten wir fest:

Die Gründung von ***17*** erfolgte am 25.8.2010 im Rahmen einer planmäßig durchgeführten Umstrukturierung der Firmengruppe ***18***. In diesem Zusammenhang wurde ***18*** zu einer Dienstleistungsgesellschaft umgestaltet, die sich zur Durchführung der Personalleasingaufträge verschiedener Subunternehmer in den einzelnen Bundesländern bedient. Diese Umstrukturierung wurde bis jetzt laufend betrieben und wird auch weiter fortgesetzt. ***18*** beschäftigt nur mehr Verwaltungspersonal, das an die jeweiligen Auftraggeber verliehene Personal ist bei den Subunternehmen angemeldet. Die Subunternehmer legen Rechnung an ***18***, diese verrechnet an die Auftraggeber. Einer dieser Subunternehmer war auch ***17***. Der Grund für diese Umstrukturierung lag einerseits in der Bündelung von Verwaltungstätigkeiten in einer zentralen Gesellschaft, andererseits war es durch die Gründung von Subunternehmerfirmen an zahlreichen

Standorten möglich, näher beim Kunden zu sein und mittels der Beschäftigung von Dienstnehmern aus der betreffenden Region das Leistungsangebot für die dort ansässigen Firmen besser vermitteln zu können.

Obwohl bei Betriebseröffnung von ***17*** ein Fragebogen an das zuständige Finanzamt übermittelt wurde, kam es erst am 6.12.2010 (also mehr als drei Monate nach Betriebseröffnung) zur Erteilung einer Steuernummer und UID-Nummer. Zu diesem Zeitpunkt war von Seiten der Geschäftsführung aber bereits der Beschluss gefasst die Tätigkeit der Gesellschaft wieder zu beenden, da aufgrund der langen Wartezeit vermutet werden musste, das Finanzamt würde, aus welchen Gründen auch immer, überhaupt keine Steuernummer erteilen. Es konnte daher bis zu diesem Zeitpunkt auch keine Rechnung für die Leistungen September bis November 2010 an ***18*** geschrieben werden, da auf der Rechnung die UID-Nummer des Leistungserbringers zwingend anzuführen ist. Mit der zitierten Rechnung vom 31.12.2010 wurden die Leistungen der Monate September bis November 2010 dann abgerechnet. Die Verrechnung der noch im Dezember 2010 erbrachten Restleistungen erfolgte im Jahr 2011.

In der bereits zitierten, nicht unterfertigten Niederschrift wird der behauptete Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung in keiner Weise konkretisiert. Tatsächlich obliegt es der Steuerbehörde, die objektiven Umstände hinreichend nachzuweisen, die belegen, dass der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrag wusste oder zumindest hätte wissen müssen.

Diese Beurteilung hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat. Diese unterliegen insoweit der verwaltungsbehördlichen Kontrolle, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (VwGH 26.3.2014, 2009/13/0172 mit weiteren Zitierungen). Eine Umkehr der Feststellungslast für das Nichtwissen oder Nichtwissenkönnen einer Abgabenhinterziehung kann den Abnehmer nur dann treffen, wenn die Abgabenbehörde zuvor substantiiert Tatsachen und Umstände vorgetragen hat, die die Gutgläubigkeit des Abnehmers in Frage stellen.

Tatsächlich sind in der Niederschrift weder Sachverhaltsermittlungen noch Überlegungen zur Beweiswürdigung dargelegt. In Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 werden in Tz 80/9 zu § 12 Umstände aufgelistet, die auf ein Wissen des Unternehmers von Umsatzsteuerbetrug hinweisen können. Im konkreten Fall trifft nachweislich keiner dieser Umstände zu. Auch die Kriterienliste im Umsatzsteuerprotokoll 2008 unter Hinweis auf UFS 13.7.2007, RV/2014-W-04 ist im konkreten Fall in keinem Punkt zutreffend.

In zeitlicher Hinsicht ist gemäß Ruppe/Achatz Umsatzsteuergesetz: Kommentar Tz 96 zu § 12 nach dem Zweck der Regelung (Vermeidung von Steuerbetrug) jedenfalls auf den Zeitpunkt des Leistungsbezugs abzustellen. Eine nach dem Leistungszeitpunkt eingetretene Schlechtläubigkeit schließt daher den Vorsteuerabzug nicht aus. Auf diese Tatsache ist auch das Bundesfinanzgericht in seinem Zurückweisungsbeschluss ausdrücklich eingegangen.

Tatsächlich war die Geschäftsgebarung von ***17*** im Zeitraum September bis November 2010 positiv. Mit Mail vom 29.10.2015 wurde der Prüferin mitgeteilt, dass gemäß den aufliegenden Unterlagen in den Monaten September und Oktober positive Ergebnisse von € 70.791,- und € 52.960,— erzielt wurden, lediglich im November 2010 ein negatives Ergebnis von € 46.515,—. Da über das Vermögen von ***17*** am ***40*** das Konkursverfahren eröffnet wurde, sind die Geschäftsunterlagen beim Insolvenzverwalter und konnte der damalige Geschäftsführer dieses Ergebnis nur aus noch bei ihm aufliegenden Unterlagen rekonstruieren.

Wegen der fehlenden Steuernummer und der damit verbundenen Unsicherheit, ob die Firma überhaupt planmäßig betrieben werden könne, hat der Geschäftsführer mit Ende November 2010 die Schließung des Unternehmens vorbereitet und dann ab Dezember mit der Kündigung der Mitarbeiter auch betrieben. Wegen hoher Zahlungen von Urlaubsansprüchen, Sonderzahlungen und Abfindungen sowie durch Krankenstände nach Kündigungen und Einhalten von Kündigungsfristen etc. waren zum Zeitpunkt 15.2.2011 keine liquiden Mittel mehr vorhanden, um die Umsatzsteuer 12/2010 auch bezahlen zu können. Sowohl die Umsatzsteuer als auch die Lohnabgaben wurden aber zeitgerecht beim Finanzamt angemeldet.

Überdies wurde sowohl die Ausgangsrechnung für den Zeitraum September bis November 2010 als auch die Ausgangsrechnung für den Leistungszeitraum Dezember 2010 von ***18*** zur Gänze inklusive Umsatzsteuer an ***17*** bezahlt.

Hinsichtlich des behaupteten Vorliegens von Bauleistungen hat sich das Finanzamt auf die Feststellung beschränkt, 35 % der Gesamtumsätze von ***18*** an die Endkunden wären Bauleistungen. Es wurde jedoch überhaupt nicht darauf eingegangen, inwieweit die Leistungen von ***17*** an ***18*** Bauleistungen gewesen sind, und wurde diese Behauptung auch erstmals in der Niederschrift zur Schlussbesprechung aufgestellt. Auch deshalb haben wir die Unterfertigung der Niederschrift abgelehnt. Soweit dem Geschäftsführer erinnerlich, hat ***17*** an ***18*** keine Bauleistungen erbracht.

ANTRAG

Das Finanzamt hat den Umsatzsteuerbescheid 2010 in keiner Weise begründet und sich auf reine Behauptungen bzw. die bloße Zitierung einer Gesetzesstelle beschränkt, was nicht ausreicht, den Vorsteuerabzug für die Ausgangsrechnung von ***17*** in Höhe von € 195.000,- zu verweigern. Wir beantragen daher, die im Umsatzsteuerbescheid 2010

aufscheinenden Vorsteuerbeträge um € 195.000,— zu erhöhen. Eine mündliche Verhandlung vor dem Senat wird beantragt (§ 272 und § 274 BAO). Gemäß § 262 (2) BAO verzichten wir auf eine Beschwerdeverentscheidung.“

Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 samt Beschwerdeergänzung betreffend Umsatzsteuer 2010

Mit Eingabe vom 10.2.2016 wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 eine Beschwerde nachstehenden Inhalts erhoben:

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 12.1.2016, welcher mit dem Bericht zur Außenprüfung, zugestellt am 19.1.2016, begründet wurde, erheben wir in offener Frist das Rechtsmittel der

BESCHWERDE

Der Bescheid wird wegen der Kürzung von Vorsteuern im Betrag von € 22.943,— angefochten. Diese Vorsteuern betreffen eine Rechnung der ***8*** GmbH vom 12.9.2011.

BEGRÜNDUNG

Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir hinsichtlich der Begründung auf unsere heute eingereichte Ergänzung zur Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 17.12.2015. Diese Beschwerde wurde am 13.1.2016 eingereicht.

ANTRAG

Es wird beantragt, die im Umsatzsteuerbescheid 2011 aufscheinenden Vorsteuerbeträge um € 22.943,- zu erhöhen. Eine mündliche Verhandlung vor dem Senat wird beantragt (§ 272 und § 274 BAO). Gem. § 262 (2) BAO verzichten wir auf eine Beschwerdeverentscheidung.

Der ebenfalls am 10.2.2016 eingebrachte Schriftsatz betreffend die Ergänzung der gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 erhobenen Beschwerde wies nachstehenden Inhalts auf:

„Hinsichtlich unserer bereits überreichten Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 17.12.2015 (Beschwerdeeingang beim Finanzamt am 13.1.2016) und unserer heute eingereichten Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 12.1.2016 überreichen wir folgende

ERGÄNZUNG

bzw.

BEGRÜNDUNG

Am 19.1.2016 wurde uns der Bericht über die Außenprüfung der ***Bf1*** (im folgenden ***18***) zugestellt. In diesem findet sich nunmehr ua die Begründung für den vor über einem Monat ausgestellten Umsatzsteuerbescheid 2010 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 12.1.2016. Da das Beschwerdethema die Geschäftsbeziehung von ***18*** zur ***8*** GmbH (im folgenden ***17***, ab 2011 ***9*** Handels GmbH) in den Jahren 2010 und 2011 ist, ergänzen wir im Folgenden einerseits unsere bereits eingereichte Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 und begründen gleichzeitig unsere heute eingebrachte Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011.

Laut Bericht wurde der Abzug der Vorsteuern aus Rechnungen der ***17*** in den Jahren 2010 und 2011 bei den Umsatzsteuerveranlagungen 2010 und 2011 einerseits wegen der Einbindung in einen Mehrwertsteuerbetrug, andererseits wegen Vorliegens von Bauleistungen verweigert.

Zum angeblichen Vorliegen von Steuerbetrug führen wir aus:

Gemäß der Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 UStG (nunmehr § 12 Abs 14 UStG laut StRefG 2015/2016) entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Diese Bestimmung wurde durch das Abgabensicherungsgesetz 2007 in den § 12 UStG aufgenommen und ist gemäß dem Allgemeinen Teil der Erläuterungen auf die Bekämpfung des Karussellbetruges gerichtet. Beim Karussellbetrug werden Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt, um dem Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, ohne dass die ausgewiesene und geschuldete Umsatzsteuer entrichtet werden soll. Andererseits bleibt das Recht eines Unternehmers auf Vorsteuerabzug erhalten, wenn er von einem Mehrwertsteuerbetrug in der Lieferkette keine Kenntnis hat oder haben kann, auch wenn der liefernde Unternehmer die Mehrwertsteuer nicht abführt. Für die Beurteilung, ob ein Mehrwertsteuerbetrug überhaupt vorliegt und ein Unternehmer vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen, ist auf die Umstände des konkreten Einzelfalls abzustellen.

Als mögliche Kriterien für das Vorliegen eines Steuerbetrugs durch Einbeziehung in ein Mehrwertsteuerkarussell sind im Umsatzsteuerprotokoll 2008 beispielsweise angeführt:

- An der Rechnungsanschrift ist nicht der leistende Unternehmer ausgewiesen.
- Die Bezahlung des erheblichen Kaufpreises erfolgt immer bar bei Lieferung.
- Die anderen Geschäfte des Leistungsempfängers finden nicht unter diesen Umständen statt.
- Geschäfte sind geballt in einem kurzen Zeitraum, wobei der sonstige Geschäftsumfang des Leistungsempfängers bei weitem überstiegen wird.

Im konkreten Fall liegt keines dieser Kriterien vor. Da das Versagen des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme von einem Grundprinzip ist, obliegt es der Steuerbehörde hinreichend nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen. Die Behörde hat das Wissen oder Wissenmüssen nachzuweisen. Nach der Klärung von Tatfragen hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen.

Im Bericht wird nicht in Frage gestellt, dass das Grundgeschäft zwischen den durch identen Geschäftsführer verbundenen Unternehmen nicht anzuerkennen wäre oder das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich von der Abfuhr der Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer abhängt. Zur Untermauerung des Betrugsvorwurfes wird im Bericht auf Seite 6 lediglich ausgeführt, durch die Personenidentität des Geschäftsführers des Leistungserbringers sowie des Leistungsempfängers hätte Herr Mag. ***6*** als Geschäftsführer von ***18*** wissen müssen, dass sein Alter Ego in der Person des Geschäftsführers der ***17*** von vornherein nicht beabsichtigte, die Umsatzsteuer für die erbrachten Leistungen abzuführen. Aus welchen konkreten Handlungen des Geschäftsführers diese vermeintliche Betrugsabsicht abzuleiten wäre, bleibt im Dunklen. Im Weiteren wird das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein einer Bankvollmacht für ***17*** thematisiert und schließlich der Schluss gezogen. Mag. ***6*** müsste eine solche besessen haben. Einerseits ist uns nicht klar, inwieweit eine Bankvollmacht zwingend mit einer Betrugsabsicht verknüpft ist, andererseits war Mag. ***6*** als Geschäftsführer schon ex lege bevollmächtigt, über die Bankkonten von ***17*** zu disponieren. Deshalb ist der Hinweis im Bericht, Mag. ***6*** hätte auch eine Bankvollmacht eines anderen Subunternehmers gehabt, entbehrlich. Die Frage, warum die Abfuhr der Umsatzsteuer unterblieben ist, hat Mag. ***6*** in der Schlussbesprechung sehr wohl beantwortet: Infolge hoher Abwicklungskosten durch die Schließung des Unternehmens waren keine ausreichenden liquiden Mittel mehr vorhanden! Hinsichtlich der zeitlichen Komponente der Betrugsabsicht verweisen wir auf unsere Ausführungen auf Seite 4 der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010.

Im Weiteren versucht die Prüferin, die Tatsache der Abrechnung von Leistungen September bis November 2010 in einer Rechnung vom Dezember 2010 zu einem Abgabebetrug zu dramatisieren. Hier will die Prüferin den Spieß umdrehen und aus einer gesetzwidrigen Handlung der Abgabenbehörde, nämlich der monatelangen Nichterteilung von Steuer- und UID-Nummer, eine gesetzwidrige Handlung des Abgabepflichtigen herleiten. Tatsächlich ist es alleine der Abgabenbehörde anzulasten, dass diese Leistungen erst mit einer Rechnung vom Dezember 2010 abgerechnet wurden. Wie schon in der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 ausgeführt, hat die Abgabenbehörde ***17*** über drei Monate lang keine Steuernummer und auch keine UID-Nummer zugeteilt. Gemäß Artikel 28 BMR hat das Finanzamt Unternehmern im Sinn des § 2 UStG eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Die Erteilung der UID erfolgte ursprünglich nur auf Antrag, mit BGBl I 132-2002 wurde im Hinblick auf die Verpflichtung, in der Rechnung auch die UID anzugeben, die

ausnahmslos amtswegige Vergabe an jeden Unternehmer eingeführt. Auf die Vergabe besteht ein Rechtsanspruch. Wenn es auch zutreffen mag, dass vom Vorliegen einer UID- Nummer nicht zwingend auf die Unternehmereigenschaft geschlossen werden kann, kann es im umgekehrten Fall der hartnäckigen Verweigerung einer UID-Nummer nicht angehen, trotzdem das Vorliegen der Unternehmereigenschaft zu unterstellen. Dies deshalb, weil dann der Unternehmer ohne UID-Nummer Umsatzsteuer kraft Leistungserbringung an das Finanzamt abzuführen hätte, seinen Abnehmern aber wegen der fehlenden UID-Nummer auf der Rechnung kein Vorsteuerabzug zustände. Eine solche Konsequenz wäre mit dem Postulat der Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette nicht vereinbar. Dass ***17*** überhaupt keine Steuernummer erhalten würde, war für den Geschäftsführer in Folge des über drei Monate betragenden Zeitraums ab Einreichung des Fragebogens aber naheliegend und er hat deshalb auch Anfang Dezember 2010 beschlossen, die Firma zu liquidieren und die Kunden vom Abbruch der Geschäftsbeziehungen zu informieren. Als am 4.12.2010 die Steuernummer dann doch erteilt wurde, waren die Abwicklungsschritte nicht mehr rückgängig zu machen.

Nach Erhalt der Steuernummern im Dezember 2010 ging Herr Mag. ***6*** vom Vorliegen der Unternehmereigenschaft ab diesem Zeitpunkt aus und hat mit Rechnung vom Dezember 2010 die Leistungen im Zeitraum September bis November 2010 verrechnet. Erst ab diesem Zeitpunkt bestand Gewissheit darüber, dass ***17*** als Steuersubjekt und Unternehmer anerkannt ist. Diese nachvollziehbaren Gedankengänge des Geschäftsführers über einen Vorgang, an dessen Entstehung ihn absolut keine Schuld trifft, in ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten umzudeuten, ist denkunmöglich und stellt nur einen untauglichen Versuch der Prüferin dar, eine Betrugsabsicht zur Begründung der Vorsteuerkürzung zu konstruieren. Hinsichtlich der Rechnung vom September 2011 über Leistungen vom Dezember 2010 geht der Betrugsvorwurf schon deshalb ins Leere, als diese Rechnung gar nicht mehr vom Geschäftsführer, sondern durch den Insolvenzverwalter von ***17*** unter Mitwirkung eines Prüfers vom Finanzamt ***11*** erstellt wurde. Der vormalige Geschäftsführer war in diesen Vorgang nicht eingebunden und konnte sich im damaligen Prüfungsverfahren zur Rechnungserstellung nicht äußern.

Zur Verweigerung des Vorsteuerabzuges wegen angeblichem Vorliegen von Bauleistungen halten wir fest:

17 als Subunternehmer hat an ***18*** keine Bauleistungen erbracht, da ***18*** selbst nicht mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt war. Die von ***17*** an ***18*** erbrachten und von dieser weiter fakturierten Leistungen ergingen an einen Kundenkreis im östlichen Österreich. Diese Endabnehmer waren Firmen aus den Branchen Abfallwirtschaft, Automotiv, Gastronomie, Produktion und Industrie, die kein Leihpersonal für Bauleistungen benötigten.

Das angebliche Vorliegen von Bauleistungen wurde von der Prüferin bei der Schlussbesprechung mit keinem Wort erwähnt und die geplante Nichtanerkennung der Vorsteuer alleine mit der angeblichen Betrugsabsicht begründet. Im Rahmen der Berichtsausfertigung ist der Prüferin offensichtlich zu Bewusstsein gekommen, dass der behauptete Mehrwertsteuerbetrug nicht bewiesen werden kann und sie versucht mit der (zusätzlichen) Begründung von Bauleistungen, zumindest einen Teil ihrer Prüfungsfeststellung zu rechtfertigen.

ANTRAG

Aus unseren obigen Ausführungen sowie der Begründung in der schon eingereichten Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 ergibt sich, dass ***18*** der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen von ***17*** zusteht und wir beantragen daher, diese Vorsteuerbeträge im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagungen 2010 und 2011 anzusetzen.“

Stellungnahme zu den Beschwerden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2011 vom 18.3.2016

Mit Schriftsatz vom 18.3.2016 erstattete die Prüferin betreffend die gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 erhobenen Beschwerden eine Stellungnahme nachstehenden Inhalts:

In allen vorliegenden Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer sowie Umsatzsteuer 2010 und 2011, in denen die fehlende Begründung zu den Bescheiden beanstandet wird, ist festzuhalten, dass die Bescheide des letzten Prüfungsjahres, nämlich die für 2013, mit 14.1.2016 erlassen wurden. Zu diesem Zeitpunkt wurde auch der Bericht versendet. Gemäß § 245 (1) BAO beginnt die Rechtsmittelfrist erst zu laufen, wenn der letzte Bescheid und die Begründung beim Zustellungsbevollmächtigten eingetroffen sind. Der Bericht ist laut Übernahmebestätigung am 19.01.2016 von der Kanzlei ***19*** übernommen worden.

Umsatzsteuerbescheid 2010 samt Ergänzung und 2011:

In der Beschwerde vom 13.01.2016 betreffend Umsatzsteuer 2010, Seite 3 Absatz 2 wird ausgeführt, dass keine Rechnungen geschrieben werden konnten, weil keine UID- Nummer vorlag. In der Ergänzung zur Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2010 vom 10.02.2016., Seite 4 erster Absatz wird der Umkehrschluss gezogen, dass eine noch nicht erteilte UID- Nummer, gleichbedeutend ist mit dem Nichtvorliegen von Unternehmereigenschaft. Dazu ist festzuhalten, dass das Nichtvorliegen einer UID. Nummer kein Hinderungsgrund ist abgabenrechtlichen Vorschriften nachzukommen. Das bedeutet, dass die ***17*** die Umsatzsteuervoranmeldung sehr wohl auch ohne Vorliegen einer UID bzw. einer zugewiesenen Steuernummer zeitgerecht einreichen hätte können, nämlich mit „Steuernummer neu“, Weiters wäre eine Rechnungsstellung an ***7*** GmbH ohne weiters

möglich gewesen. Die Auswirkung für ***7*** GmbH wäre gewesen, dass sich das Recht auf Vorsteuerabzug verschoben hätte und erst mit Nachreichen der UID- Nummer bestanden hätte.

Der Ordnung halber wird festgehalten:

Die Erteilung der UID - Nummer und Steuernummer für ***17*** erfolgte am 24.11.2010 (Mittwoch). Laut Herrn Mag. ***6*** hat er Ende November den Beschluss gefasst, die ***17*** wieder zu schließen (30.11.2010 Dienstag eine Woche später). In der gegenständlichen Beschwerde wird behauptet, die postalische Zustellung erfolgte am 4.12.2010 (Samstag?).

Auf Seite 3 der Ergänzung zur Beschwerde 2010 führen Sie an, „dass unterstellt wird, dass alleine aufgrund der Tatsache der Nichtbezahlung der Umsatzsteuer durch ***17*** die Vorsteuer für ***7*** nicht zustehe. "

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG (neu § 12 Abs 14 UStG) entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Aufgrund der Personenidentität des Geschäftsführers der ***7*** und der ***17*** ist davon auszugehen, dass Mag. ***6*** als GF der ***7*** wissen musste, dass die Abfuhr der Umsatzsteuer durch die ***17*** nicht geplant war, auch die verspätete Rechnungsausstellung (31.12.2010!) weist darauf hin. Die Umsatzsteuer ist eine Selbstbemessungsabgabe und sowohl die Nichtmeldung als auch die Nichtzahlung dieser Abgabe stellt ein Finanzvergehen dar.

Zu dem Argument, dass keinen liquiden Mittel mehr vorhanden waren ist festzuhalten, dass Herr Mag. ***6*** im Zuge des Prüfungsverfahrens mehrmals (z.B. anlässlich der persönlichen Vorsprache am 29.9.2015 im h. Finanzamt) aufgefordert wurde, die Ausgaben für die Schließung der ***17*** aufzulisten. Dieser Aufforderung ist er mit dem Argument nicht nachgekommen, dass *„sämtliche Unterlagen beim Masseverwalter liegen und er auch keine Lust habe sich mit diesen Unterlagen auseinanderzusetzen.“* Der Masseverwalter gab die Auskunft, dass keine Unterlagen mehr bei ihm lagern würden.

Von Herrn Mag. ***6*** wurde lediglich die Gewinnaufstellung für die Monate September bis November 2010 der ***17*** übergeben.

Personal, das nicht länger als 3 Monate beschäftigt war (die Abmeldungen erfolgten spätestens mit 31.12.2010) verursacht nicht sehr viel Kosten an Urlaubsansprüchen etc. Abfindungen gibt es keine mehr.

Ferner geben Sie an, dass Umsatzsteuer und Lohnnebenkosten zeitgerecht, angemeldet wurden. Wie bereits ausgeführt, trifft dies nicht zu: Die UVA für Dezember 2010, gemeldet mit 05.02.2011 enthält die Umsatzsteuer für Leistungen aus September, Oktober und November 2010.

Die Meldung der Lohnabgaben für die Zeiträume September bis Dezember 2010 erfolgten erst am **14.03.2011**.

Des Weiteren wurde erst am 27.09.2011 eine Umsatzsteuererklärung für 12/2010 nachgereicht, weil in diesem Zeitraum eine USO- Prüfung des FA ***42*** bei der ***17*** die geschätzten Einnahmen für Dezember 2012 mit € 114.715,01 festgesetzt wurden (errechnet unter Zuhilfenahme von Personalstunden). Diese Summe wurde an die ***7*** GmbH weiterfakturiert, die Rechnung spiegelt das Prüfungsergebnis der ***17*** wider.

Liquide Mittel wurden der ***17*** von der ***7*** zur Verfügung gestellt, und zwar:

Im November 2010 insgesamt € 490.000.-

Im Dezember 2010 insgesamt € 370.000.-

Im Jänner 2011 insgesamt € 347.000.-

Das sind insgesamt € 1.2027.000.-

Tatsächlich bezahlte Ausgaben

Für den Zeitraum 09-11/2010 € - 791.372,05

Verbleiben € 415.627,95

Im Zeitraum 02-09/2011 wurden der ***17*** weiters liquide Mittel in Höhe von € 142.100.- zur Verfügung gestellt

Verbleiben gesamt € 557.727,95

Selbst wenn im Dezember noch einmal Personalkosten für Urlaubsansprüche etc. entstanden sind, verblieben noch immer genug liquide Mittel um die Umsatzsteuer in der Höhe von € 195.000.- zu bezahlen.

Da die von Ihnen behaupteten hohen Schließungskosten bis dato nicht belegmäßig nachgewiesen wurden, werden Sie ersucht, diese innerhalb der angegebenen Frist nachzuholen.

Seite 5 Beschwerde und Ergänzung ad Bauleistungen

Die Rechnung an den Endkunden wurden von ***7*** GmbH gestellt. Den Rechnungslisten aus der Belegsammlung war zu entnehmen, dass rund 35 % der Umsätze als Bauleistungen fakturiert wurden, Rechnungen, die 2010, mit 0 % Umsatzsteuer fakturiert wurden waren: z. B. Rechnungsnr: ***20*** ***21***, ***22***, ***23***, ***23***, ***24*** ***25*** etc.

Es ist somit eine Tatsache, dass Bauleistungen vorliegen. In diesem Zusammenhang wurden im Prüfungsverfahren Einzelnachweise zu den Partnerrechnungen abverlangt (mittels schriftlichen Ersuchens um Ergänzung/Auskunft vom 08.07.2015) Für 2010 wurden keine Nachweise vorgelegt. Dies wurde auch anlässlich des persönlichen Gesprächs mit Ihnen und Ihrem steuerlichen Vertreter im ho. Finanzamt am 29.05.2015 ausführlich besprochen, die beweisen, dass das Personal der ***17*** keine Bauleistungen erbracht hat.“

Ergänzend ist anzumerken, dass der Bf. seitens der belangten Behörde zwecks Nachreichung der abverlangten Belege, respektive zur Erstattung einer Gegenäußerung eine Frist bis zum 18.04.2016 eingeräumt wurde.

Am 06.04.2016 erfolgte Vorlage der gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 erhobenen Beschwerden

In der Folge wurden die gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 erhobenen Beschwerden vermittelt Vorlageberichts vom 06.04.2016 dem BFG vorgelegt.

Gegenäußerung der Bf. vom 31.8.2016

Am 31.8.2016 langte beim BFG nachstehende – in Bezug auf die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide wiedergegebene - Replik der Bf. ein:

Mit Ersuchen um Ergänzung (im folgenden EE) vom 18.3.2016 wurde uns vom Finanzamt eine Stellungnahme der Betriebsprüferin zu unseren Beschwerden vom 13.1.2016 und 10.2.2016 übermittelt und ersucht, eine Gegenäußerung abzugeben. Vor Ablauf der Frist für die Gegenäußerung hat das Finanzamt die zitierten Beschwerden an das Bundesfinanzgericht übermittelt und uns eine Abschrift des Vorlageberichts (im folgenden VB) übermittelt. Zur Verfahrensvereinfachung äußern wir uns untenstehend sowohl zum EE als auch zum VB und nehmen zu den angesprochenen Punkten wie folgt Stellung:

1. Zur Beschwerdeeinbringung generell:

Am 23.11.2015 hat die Schlussbesprechung zur Außenprüfung hinsichtlich der geprüften Jahre 2010 bis 2013 stattgefunden. Am 25.11.2015 hat die Prüferin per Mail eine Niederschrift versendet und um Unterschrift sowie Retournierung der Unterschriftsseite gebeten. Mit Mail vom 1. Dezember 2015 haben wir die Unterschrift verweigert, weil in TZ 3 ,der Niederschrift nicht der tatsächliche Verlauf der Schlussbesprechung wiedergegeben wurde. Insbesondere war in der Schlussbesprechung niemals die Rede davon, dass Vorsteuern aus den Rechnungen

der ***8*** wegen Vorliegens von Bauleistungen zu kürzen wären. Es war uns daher bei der Schlussbesprechung auch nicht möglich, auf die von der Prüferin behauptete Tatsache und Berechnungsmethode einzugehen. Gleichzeitig haben wir gebeten, unser Schreiben in die Niederschrift aufzunehmen.

Am 17.12.2015 ist sowohl der Körperschaftsteuerbescheid als auch der Umsatzsteuerbescheid 2010 nach der Außenprüfung ergangen. In beiden Bescheiden wird in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen. Wir haben daher vorsichtshalber innerhalb der Beschwerdefrist gegen diese beiden Bescheide Beschwerde erhoben, um nicht eventuell Diskussionen über das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Begründung, in der nicht unterfertigten Niederschrift führen zu müssen. Nach der am 19.1.2016 erfolgten Zustellung des Berichtes vom 15.12.2015 und Ergehen weiterer Bescheide haben wir unsere Beschwerdeausführungen hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2010 ergänzt und weitere Beschwerden eingebracht. Vom verfahrensökonomischen Standpunkt her ist zu hinterfragen, warum Bescheide nach einer Außenprüfung nicht gesammelt und im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Berichtsausfertigung versendet werden. Die von der Behörde gewählte Vorgangsweise, vorerst Bescheide eines Veranlagungsjahres ohne oder mit rudimentärer Begründung in einer nicht unterfertigten Niederschrift zu versenden und erst einen Monat später die restlichen Bescheide und den Bericht auszufertigen, ist nicht nachzuvollziehen. Wie schon erwähnt, ist der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung mit 15.12.2015 datiert, wurde aber erst am 19.1.2016 zugestellt. Auch diese zeitliche Diskrepanz ist uns nicht erklärlich und deutet auf eine wenig sorgfältige Arbeitsweise der belangten Behörde hin.

Überdies hat die Behörde offensichtlich unsere Beschwerden nicht einmal bis zum Ende durchgelesen: In unseren Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2010, 2013 und 2014 haben wir lediglich in der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuer 2010 eine mündliche Verhandlung beantragt. Im VB wird für alle Körperschaftsteuer-Beschwerden ein Antrag auf mündliche Verhandlung behauptet. Weiters wurde in keiner der drei Beschwerden gem. § 262 BAO auf eine Beschwerdeentscheidung verzichtet. Auf Seite 1 des EE wird zwar erwähnt, dass hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 und 2014 keine Vorlage beantragt war (hier ist offensichtlich der Verzicht gem. § 262 BAO gemeint), dennoch sind alle 3 Körperschaftsteuer-Beschwerden ohne Ergehen einer zwingenden BVE dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden.

Auch die Feststellung im ersten Absatz des EE, wonach die Rechtsmittelfrist erst dann zu laufen beginne, wenn der letzte Bescheid und die Begründung eingetroffen sind, ist unrichtig. Die Beschwerdefrist beginnt für jeden Bescheid separat zu laufen und nicht erst dann, wenn von mehreren Bescheiden eine AP betreffend der letzte Bescheid ergangen ist.

4. Verweigerung Vorsteuerabzug wegen Umsatzsteuerhinterziehung

Zur Abrundung unserer Ausführungen in der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 sowie den Ergänzungen halten wir diesbezüglich fest:

Der Umsatzsteuer unterliegen nur Umsätze, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Im Hinblick auf ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten muss es Mag. ***6*** als Geschäftsführer von ***17*** zugebilligt werden, aus der mehr als dreimonatigen Nichterteilung einer UID-Nummer die Nichtanerkennung von ***17*** als Unternehmer durch die Finanz zu mutmaßen. Mag. ***6*** hat die UID am 4.12.2010 in seinem Briefkasten vorgefunden, mag dies auch ein Samstag gewesen sein. Dies schließt nicht aus, dass das Schriftstück am vorangegangenen Tag von der Post in den Briefkasten eingelegt wurde, zu einem Zeitpunkt, wo der Briefkasten bereits geleert war. Der im EE behauptete Zeitabstand zwischen angeblicher Erteilung am 24.11.2010 und der Zustellung Anfang Dezember ist rückblickend nicht als außergewöhnlich zu betrachten, hat doch die Behörde auch für die Zustellung des Berichts vom 15.12.2015 mehr als einen Monat gebraucht. Die berechtigten Zweifel an der Akzeptanz der Gesellschaft durch die Finanzverwaltung und die dadurch bedingte Nichtausstellung von Rechnungen können keinesfalls in eine vorsätzliche Straftat umgedeutet werden.

Überdies ist die behauptete verspätete Rechnungsausstellung, die laut EE ein Finanzvergehen begründen soll, zu hinterfragen. ***17*** hat seit Gründung an ***7*** laufend Personal überlassen, was unserer Ansicht nach dem Tatbestand einer Dauerleistung entspricht. Gemäß Art 64 Abs 1 MwStSyst-RL entsteht die Steuerpflicht bei Dauerleistungen, die zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, nach dem einschlägigen Unionsrecht jeweils mit Ablauf des Zeitraums, auf den sich die Abrechnung oder Zahlung bezieht, und zwar unabhängig davon, ob die Leistung ihrem Wesensgehalt nach zu Teilleistungen Anlass gibt oder nicht. Geht man jedoch vom Vorliegen einer Dauerleistung aus, entsteht die Umsatzsteuerschuld für die Leistungen der Monate September, Oktober und November 2010 aber erst mit Rechnungslegung im Dezember 2010.

Die Rechnung vom 12.9.2011 über Leistungen aus dem Dezember 2010 wurde durch den Masseverwalter unter Manuduktion einer USO-Prüferin erstellt. Es ist daher nicht möglich, die in dieser Rechnung ausgewiesenen Umsätze nachzuvollziehen bzw. zu kommentieren.

Mit der von der Behörde stereotyp vorgetragenen Forderung nach einem belegmäßigen Nachweis der Schließungskosten wird ein unmöglicher Beweis verlangt, wurden die Buchhaltungsunterlagen doch mit Insolvenzeröffnung vom Masseverwalter übernommen.

Wenn der Masseverwalter laut EE angab, bei ihm würden keine Unterlagen mehr lagern, wäre zu hinterfragen, wohin er diese verbracht hat. Letztlich stellt sich die Frage, was durch die geforderte Auflistung der Schließungskosten überhaupt bewiesen werden soll: Dass zum

Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2010 tatsächlich keine liquiden Mittel vorhanden waren, ist evident. Die Behörde unterstellt offenbar, der Geschäftsführer von ***17*** hätte irgendwo Geldmittel gehortet und die Umsatzsteuer in Hinterziehungsabsicht nicht abgeführt. Die Tatsache des Abzweigens von Geldmitteln, um den Staat zu schädigen, wäre aber zweifellos durch den Masseverwalter aufgedeckt worden, dem ja sämtliche Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung standen, aus denen Malversationen leicht erkannt worden wären. Damit ist auch die auf Seite 3 des EE vorgenommene Berechnung einer angeblichen Liquidität von gerundet € 557.000,-- obsolet.

Wäre diese tatsächlich vorhanden gewesen, hätte sich die Einleitung eines Insolvenzverfahrens erübrigt. Mag. ***6*** als Geschäftsführer von ***18*** ist hinsichtlich der Finanzierung von ***17*** jedenfalls kein Vorwurf zu machen, hat er doch ***17*** mehr Mittel überwiesen als in den Rechnungen überhaupt ausgewiesen waren.

Wie schon im Zurückweisungsbeschluss des BFG anhand der Literatur zitiert, ist die Frage des Vorsteuerabzugs nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu beurteilen. Die Behörde argumentiert sinngemäß, durch die Rechnungslegung im Dezember 2010 wäre eine Bezahlung der Umsatzsteuer vereitelt worden; bei einer Rechnungslegung in den Monaten September, Oktober und November 2010 hätte die Bezahlung der Umsatzsteuer im Gegensatz dazu sehr wohl erfolgen können. Es wird somit unterstellt, zu den Fälligkeitszeitpunkten der drei zitierten UVA-Zeiträume wäre die Kapitalausstattung von ***17*** ausreichend für die Bezahlung der Umsatzsteuer gewesen. Damit kann aber in den Leistungszeiträumen September, Oktober und November keine Schlechtgläubigkeit des Leistungsempfängers vorliegen, wenn er von geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen des Leistungserbringers ausgeht (in diesem Sinn auch Wisiak, Welcher Umsatz steht im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die USt betreffenden Finanzvergehen?, SWK 2008, S 618f)

Im Übrigen ist es verwunderlich, dass bei einem seit Anfang 2011 bekannten Sachverhalt von der Finanzstrafbehörde nicht einmal Ermittlungshandlungen in Hinsicht auf das Vorliegen einer Umsatzsteuerhinterziehung vorgenommen worden sind. Aufgrund der fachlichen Ausbildung ist die Finanzstrafbehörde sicher eher dazu berufen, über das Vorliegen von Abgabenhinterziehungen zu befinden als ein Prüfungsorgan, das mit finanzstrafrechtlichen Sachverhalten üblicherweise nicht befasst ist. Die Beurteilung der Strafbarkeit muss aber als Vorfrage i.S.d. § 116 BAO für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges im Hinblick auf § 12 Abs. 14 UStG maßgeblich sein (Wisiak a.a.O. Seite 968).

5. Zur Erbringung von Bauleistungen durch *17*****

Soweit dem Geschäftsführer Erinnerung, waren bei folgenden Kunden Dienstnehmer von ***17*** tätig:

26 (**39*** **37***)

27 (Wien 23, ***36***)

28 (**38***, ***35***)

29 (Wien 22, ***32***)

30 (Wien 14, ***33***)

31 (Wien 21, ***34***)

Diese Großkunden befanden sich im räumlichen Einzugsbereich von ***17***, deren Firmensitz in ***38*** bzw. ***11*** war. Die Leistungen an diese Kunden wurden aufgrund der räumlichen Nähe von ***17*** als Subunternehmer erbracht und von ***18*** mit Umsatzsteuer fakturiert. Auch die anderen Kunden von ***18***, deren Personalgestellung durch ***17*** erfolgte, bezogen keine Bauleistungen. Diese Tatsache wäre für die Behörde in Form eines Stichprobenbeweises durch Bucheinsicht bei den oben angeführten Firmen leicht nachvollziehbar gewesen. Die von ***18*** fakturierten Bauleistungen wurden noch durch Dienstnehmer von ***18*** erbracht. Die von der Behörde vorgenommene Kürzung der Vorsteuern aus Rechnungen von ***17*** an ***18*** entspricht daher nicht den Tatsachen und wird bestritten.“

Übermittlung obiger Replik an die belangte Behörde

Via Mitteilung des BFG vom 05.03.2024 wurde der belangten Behörde obige Replik zur Kenntnisnahme übermittelt.

Eingabe der (nunmehrigen steuerlichen Vertretung) der Bf. vom 28.10.2024

Am 28.10.2024 langte beim BFG eine Eingabe nachstehenden Inhalts ein:

„namens und auftrags unseres obigen Klienten möchten wir im Beschwerdeverfahren zur Umsatzsteuer der Jahre 2010 und 2011 sowie zur Körperschaftsteuer der Jahre 2010, 2013 und 2014 folgende Anträge einbringen, abändern bzw. ergänzen:

1. Wir stellen hiermit den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 BAO.
2. Wir ziehen hiermit den Antrag auf Senatszuständigkeit gem. § 272 BAO zurück (betrifft: Umsatzsteuer 2010, Umsatzsteuer 2011 und Körperschaftsteuer 2010).

Das Bundesfinanzgericht möge einheitlich über alle offenen Beschwerden nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem Einzelrichter (kein voller Senat) entscheiden.“

Ergänzungsschriftsatz der (nunmehrigen steuerlichen Vertretung) der Bf. vom 13.05.2026

Am 13.05.2026 wurde dem Richter – unter Nachreichung des Erkenntnisses des Spruchsenats VII vom 5.11.2014 - nachstehender Schriftsatz übermittelt:

Bei der Vorbesprechung mit unserem Klienten haben wir erfahren, dass gegenüber Herrn Mag. ***6*** als Geschäftsführer der Firma ***9*** Handels GmbH ein Finanzstrafverfahren geführt wurde. U.a. wurde die Rechnung der Firma ***9*** Handels GmbH vom 12.9.2011 bei dem Verfahren behandelt. Herr Mag. ***6*** wurde in diesem Verfahren freigesprochen und das Verfahren wurde eingestellt.

Im Auftrag unseres Klienten übermitteln wir Ihnen anbei das Erkenntnis.“

Mündliche Verhandlung vom 22.06.2026

Der steuerliche Vertreter der Bf. verweist auf das bisherige Vorbringen und führt ergänzend aus, dass nach der Judikatur des EuGH ein Versagen des Vorsteuerabzuges bei Nichtabfuhr der Umsatzsteuer des Vorlieferanten nur im Falle eines Missbrauches zu tragen käme.

Die Vertretung der Behörde führt an, dass die Judikate bekannt sind, jedoch, ob Personalunion der handelnden Gesellschaften nicht anwendbar seien.

Hr. Mag. ***41*** legt die erläuternden Bemerkungen zum Abgabensicherungsgesetz 2007 vor und verweist nochmals auf die Tatsache, dass ein Versagen des Vorsteuerabzuges nur im Falle des Vorliegens eines MwSt.-Betruges Platz greift.

Auf Befragung des Richters betreffend etwaige finanzstrafrechtliche Erhebungen in Bezug auf die Faktura vom 31.12.2010 (Leistungszeitraum 01.09.2010 – 30.11.2010) geben beide Parteien bekannt, dass derartige Erhebungen nicht aktenkundig sind.

Der steuerliche Vertreter legt ein Konvolut von Kontoauszügen betreffend die finanzielle Ausstattung der ***8*** GmbH (***9*** Handels GmbH) für den Zeitraum 08.10.2010 – 29.04.2011 vor.

Nach Sichtung der Unterlagen hält die Vertretung der belangten Behörde fest, dass die Bf. stets die Seitens der ***9*** Handels GmbH benötigten Geldmittel zur Verfügung gestellt habe. Detaillierte Erkenntnisse über Ausgaben seien aus den Kontoauszügen nicht zu finden, weil sehr häufig Sammelüberweisungen getätigt wurden mit bis zu über 50 Umsätzen und die Detailbelege nicht vorliegen. Für alles wurde Geld zur Verfügung gestellt, schlussendlich für die Begleichung der USt nicht.

Der steuerliche Vertreter verweist auf den Umstand, dass-wie auch aus dem Beschluss des Spruchsenates ersichtlich -, die Nichtbegleichung nicht nur die USt, sondern auch andere Abgaben umfasst hat.

Hr. Mag. ***6*** erklärt die Vorgangsweise der Geldausstattung wie folgt:

Personal wird im Dezember bei Kunden eingesetzt. Die Mitarbeiter schicken in der ersten Hälfte des Jänners Stundenzetteln mit der Unterschrift des Mitarbeiters, sowie jener des Kunden. Darauf schreibt die Bf. eine Rechnung an den Kunden bis zum 15.01. Bei durchschnittlichem Zahlungsziel von 30 Tagen geht das Geld des Kunden am 15.02. ein. Diese Vorgangsweise bedeutet, dass das Geld an den ***9*** Handels GmbH am 15.02. fließen würde. Laut Kooperationsvertrag hat die Bf. diese Zeitdifferenz vorfinanziert.

Die Vertreterin der belangten Behörde verweist nochmals auf die Tz 3 des Berichtes, wonach die Abwicklungskosten seitens Herrn Mag. ***6*** nicht dargelegt wurden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist seit dem Jahr 2010 im Bereich des Personalleasing tätig, wobei diese mittels "Partnerfirmen" Personalgestellungsaufträge erledigte.

Die Abrechnungen erfolgten hierbei dergestalt, dass ausschließlich die Bf. – in ihrer nunmehrigen Eigenschaft als reine Zentralstelle - Ausgangsrechnungen an die von den Partnerfirmen akquirierten Auftraggeber legte, während dieser, seitens der beginnend mit August 2010 sukzessive in der Rechtsform einer GmbH gegründeten Partnerfirmen das zur Verfügung gestellte sowie ab dem **1.9.2010** bei den Partnerfirmen angemeldete Personal - auf Basis bedungener Stundensätze verrechnet wurde.

Die im August 2010 gegründete, "Partnerfirma" ***8*** GmbH, nunmehr ***9*** Handels GmbH, legte am **31.12.2010** eine Rechnung über die im **Zeitraum vom 1.9.2010 bis zum 30.11.2010** angefallenen "Personalkosten" in Höhe von **975.000,00 Euro** zuzüglich **195.000,00 Euro USt** sowie eine mit **12.09.2011** datierte Faktura über "**Personalkosten 12/2010**" in Höhe von **114.715,01 Euro** zuzüglich **22.943,00 Euro USt**.

In der Folge ist eine Abfuhr der fakturierten Umsatzsteuern an die Abgabenbehörde unterblieben und wurde über das Vermögen der zunächst in ***10*** bzw. ab Dezember 2010 in ***11*** tätigen ***9*** GmbH am ***40*** Konkurs eröffnet.

im Zuge der Konkursabwicklung wurde seitens des Insolvenzverwalter das Vorliegen einer in Hinblick auf Leistung und Gegenleistung zwischen der Bf. und der ***9*** GmbH äquivalenten Verrechnung festgestellt, darüberhinausgehende Geldmittel der Gemeinschuldnerin jedoch nicht konstatiert.

Die am **31.12.2010** erstellte Rechnung, bzw. exakter ausgedrückt der seitens der Bf. in Höhe von **195.000.- Euro** geltend gemachte Vorsteuerabzug, hat bereits den Gegenstand einer im August 2011 stattgefundenen UVA- Prüfung gebildet, wobei der wegen der Verbundenheit von Leistenden und Leistungsempfänger in der als jeweiliger Geschäftsführer und Gesellschafter fungierenden Person des Herrn Mag. ***6*** gepaart mit dessen Wissen betreffend der im Konnex mit einem Finanzvergehen stehenden Nichtabfuhr der Umsatzsteuer „verweigerte Vorsteuerabzug“ in ein anschließendes unter der GZ RV/7100770/2012 protokolliertes Rechtsmittelverfahrens gemündet.

Im Zuge nämlichen Verfahrens wurde mittels Beschlusses des BFG vom 02.06.2015 der angefochtene **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Dezember 2010** gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben. Hierbei wurde seitens des Verwaltungsgerichts begründend festgehalten, dass sich behufs der rechtmäßigen Versagung des Vorsteuerabzugs die Kenntnis des Finanzvergehens zwingend auf den **September bis November 2010** umfassenden Leistungszeitraum und nicht auf jenen der Ausstellung der Rechnung zu beziehen hat. Da jedoch ungeachtet vorgenannten Faktums Erhebungen für die Gründe der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer durch die ***9*** GmbH unterblieben sind, sind zwecks abschließender Beurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung ergänzende Ermittlungen der Abgabenbehörde betreffend die wirtschaftliche Lage der ***9*** GmbH, bzw. solche in Bezug auf eine missbräuchliche Praxis betreffend die unterbliebene Abfuhr der Umsatzsteuer und einen allfälligen Zusammenhang mit der Bf. oder deren Gut- oder Schlechtläubigkeit im Leistungszeitraum unabdingbar.

Im Zuge einer erneuten Außenprüfung wurde anhand der Ausgangsrechnungen der Bf. festgestellt, dass diese im Zeitraum von September 2010 bis November 2010 im Ausmaß von 35% Bauleistungen an die Endkunden verrechnet hat, ohne dass in den korrespondierenden Abrechnungen der ***9*** – edv- technisch bedingt - eine Trennung in Bauleistungen und „andere Leistungen“ erfolgte, dessen ungeachtet jedoch der Vorsteuerabzug zur Gänze von der Bf. geltend gemacht worden ist.

Aufgrund des Inhalts der Ausgangsrechnungen der Bf. wurden – umgelegt auf die mit **31.12.2010** datierte **Eingangsrechnung** der ***9*** GmbH - deren Bauleistungen aus dem Verhältnis der, der Umsatzsteuer unterzogenen zu jenen der nicht der Umsatzsteuer unterzogenen Leistungen des Zeitraumes **September 2010 bis November 2010** mit einem Prozentsatz von **35%** errechnet und korrespondierend damit die auf Grundlage der Fakturen vom **31.12.2010** bzw. vom **12.09.2011** geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Ausmaß von **68.250,00 Euro** bzw. von **8.030,05 Euro** „ausgeschieden“.

Der Abzugsberechtigung betreffend der „restlichen Vorsteuerbeträge“ von **126.750,00 Euro** sowie von **14.912,95 Euro** wurde einerseits mit dem bereits im Vorverfahren ins Treffen geführten Argument der Geschäftsführer - bzw. Gesellschafteridentität des Herrn Mag.

6 gepaart mit dessen Wissen/Wissenmüssens um die Nichtabfuhr der Umsatzsteuern, andererseits mangels Dartuung dessen Vorbringens, demgemäß der ***9*** GmbH erst im Dezember 2010 eine Steuer- bzw. UID- Nummer erteilt wurde und des auf Grund vorgenannter Verzögerung basierenden bereits zum **30.11.2010** gefassten Schließungsbeschlusses inklusive der daraus resultierenden Aufwendungen keine liquiden Mittel zur Abfuhr der Umsatzsteuer vorhanden gewesen sind, vermittels der in Beschwerde gezogenen Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 eine Absage erteilt.

Während die Nichtabfuhr der, in der den Leistungszeitraum 01.09.2010 bis 30.11.2010 umfassenden Faktura vom 31.12.2010 in Höhe von **195.000,00 Euro** ausgewiesenen Umsatzsteuer überhaupt keine finanzstrafrechtlichen Erhebungen ausgelöst hat, wurde ein gegenüber Herrn Mag. ***6*** eingeleitetes - unter anderen den Vorwurf, er habe als Geschäftsführer der ***9*** GmbH via Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 12/2010 eine Verkürzung der Umsatzsteuer im Ausmaß von **22.943,00 Euro** bewirkt -, beinhaltendes Finanzstrafverfahren mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 05.11.2014 gemäß § 136 FinStrG eingestellt. Des Weiteren ist dem Inhalt des Erkenntnisses zu entnehmen, dass sich die Nichtabfuhr nicht nur auf die Umsatzsteuer beschränkt hat, sondern diese vielmehr auch den Zeitraum **September 2010 bis Dezember 2010** umfassende Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag inklusive der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen) im Gesamtausmaß von **167.025,95 Euro** betroffen hat.

2. Beweiswürdigung

Nichtabfuhr der Umsatzsteuer als Gegenstand eines Umsatzsteuerbetruges oder eines sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehens

Ob der Abnehmer von einem Umsatzsteuerbetrug wusste oder wissen musste, ist eine Sachverhaltsfrage, die in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände des Einzelfalls zu beurteilen ist (VwGH 24.4.2024, Ra 2022/15/0042).

Aus der Tatsache, dass die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer der durch den Geschäftsführer Herrn Mag. ***6*** vertretenen ***9*** GmbH bezogen auf den Leistungszeitraum September 2010 bis November 2010 keinen Anlass finanzstrafrechtlicher Erhebungen geboten hat, bzw. gegenüber diesem ein für den Leistungszeitraum Dezember 2010 eingeleitetes Finanzstrafverfahren eingestellt wurde, ist zu folgern, dass die im zu beurteilenden Fall unstrittige Nichtabfuhr der – dem Finanzamt ordnungsgemäß gemeldeten Umsatzsteuer - per se nicht unter den Tatbestand des Umsatzsteuerbetruges oder eines sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehens zu subsumieren ist, sondern diese - wie es an unterer Stelle noch näher auszuführen gilt -, in realiter ausschließlich der monetären Situation der ***9*** GmbH geschuldet war.

Demgegenüber wurde das von der belangten Behörde rein mit der – prima vista durchaus eine fremdunübliche Optik insinuierenden - Geschäftsführertätigkeit des Herrn Mag. ***6*** in beiden am Umsatz beteiligten Gesellschaften ins Treffen geführte Finanzvergehen mangels über eine unbestritten existente „Personalunion“ hinausgehender Feststellungen nicht konkretisiert.

Ebenso sind die im Aufhebungsbeschluss des BFG vom 02.06.2015, RV/7100770/2012 der belangten Behörde aufgetragenen Ermittlungen in Richtung einer auf Missbrauch beruhenden Nichtabfuhr der Umsatzsteuer unterblieben und wurde vielmehr die Versagung des Vorsteuerabzuges – neben neuerlichem Hinweis auf die Geschäftsführeridentität des Herrn Mag. ***6*** - ergänzend mit in der ***9*** GmbH im ausreichenden Maß vorhandener finanzieller Mittel, bzw. umgekehrt gesprochen mit der seitens des Herrn Mag. ***6*** unbewiesen verbliebenen Behauptung der Nichtexistenz derartiger Gelder begründet.

Demgegenüber spiegeln weder der Inhalt der im Rahmen der mündlichen Verhandlung von der Bf. nachgereichten Kontoauszüge, noch der im Arbeitsbogen der Prüferin befindliche Abschlussbericht des Insolvenzverwalters vom 10.09.2012 demgemäß als Ergebnis der Sichtung nachgereichter Zahlungsbelege die „Finanzierung“ der ***9*** GmbH durch die Bf. in Höhe eines adäquaten Leistungsaustausches erfolgt ist, das Vorliegen einer derartigen seitens der Abgabenbehörde offenbar gemutmaßten die Abfuhr der Umsatzsteuer jedenfalls abdeckenden Kapitalausstattung wider.

In Anbetracht des – unter Punkt 1 dargestellten - Inhaltes des das Strafverfahren gegenüber Herrn Mag. ***6*** einstellenden Erkenntnisses, ist auch der im Zuge der mündlichen Verhandlung seitens der Vertreterin der belangten Behörde erhobene Einwand wonach die Nichtabfuhr exklusiv die „in Streit“ stehenden Umsatzsteuern umfasst hat, entkräftet.

Der Umstand, dass auch andere Selbstbemessungsabgaben den Gegenstand einer Nichtabfuhr gebildet haben, spricht ebenfalls für die seitens der Bf. ins Treffen geführten fehlenden finanziellen Mitteln der ***9*** GmbH.

Bauleistungen

Wie unter Punkt 1 dargestellt beinhalten die an die Bf. für den Zeitraum von September 2010 bis November 2010 gelegten Eingangsrechnung der ***9*** GmbH die Personalgestellung betreffend ausschließlich der Umsatzsteuer unterzogene Leistungen, während die von der Bf. an die Endkunden gelegten Ausgangsrechnungen nämlichen Zeitraums einen Gesamtanteil- (Anteil) an (mit eigenem verleastem bzw. mit selbst geleastem Personal) erbrachter Bauleistungen von 35% ausweisen.

Dies lässt die Annahme berechtigt erscheinen, dass auch der Anteil, der seitens der ***9*** GmbH erbrachten Bauleistungen auf nämlichen Wert lautet.

Unter nochmaliger Bezugnahme auf den Inhalt vorangeführter Eingangsrechnungen in Zusammenschau mit der seitens der Bf. im Zuge der Außenprüfung eingestandenen edv-technisch bedingten Unmöglichkeit der Partnerfirmen zur Trennung zwischen den der Umsatzsteuer zu unterziehenden Leistungen und den zwingend dem Reverse-Charge-System unterliegenden Bauleistungen ist dem Einwand der vormaligen steuerlichen Vertretung die ***9*** habe überhaupt keine Bauleistungen erbracht, somit der Boden entzogen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1. Streitgegenstand

Vor dem Hintergrund des unter Punkt 1 dargestellten Sachverhaltes steht die Vorsteuerabzugsberechtigung der Bf. aus den seitens der ***9*** GmbH gelegten Fakturen vom 31.12.2010 sowie vom 12.09.2011 dem Grunde nach, bzw. gegebenenfalls ob des Vorliegens von Bauleistungen deren betragsmäßiges Ausmaß in Streit.

3.1.2. Gesetzliche Grundlagen (in der auf die Streitjahre anzuwendenden Fassung)

Nach der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 kann der Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland an sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuerbeträge abführen.

Hierbei normiert der dritten Satz leg. cit., dass bei Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen Unternehmer, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt.

Nach der Bestimmung des § 19 Abs. 1a UStG 1994 wird dem ersten Satz leg. cit. gemäß bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist.

§ 19 Abs. 1a vierter Satz UStG 1994 normiert, dass die Steuer für an einen Unternehmer erbrachter Bauleistungen, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt stets vom Leistungsempfänger geschuldet wird.

Nach dem letzten Satz des § 19 Abs. 1a UStG 1994 erfüllt auch die Überlassung von Arbeitskräften zur Erbringung von Bauleistungen den Terminus der Bauleistung.

3.1.3. Allgemeine Ausführungen zum Vorsteuerabzugausschluss gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 dritter Satz UStG 1994 bzw. nunmehr § 12 Abs. 14 leg. cit.

Mit dem Abgabensicherungsgesetz (AbgSiG) 2007 hatte der Gesetzgeber mit Wirkung seit 1.1.2008 versucht, malversiven Vorgängen mittels einer gesetzlichen Grundlage zu begegnen: Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz iZm USt-Hinterziehungen oder sonstigen, die USt betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug.

Die erläuternden Bemerkungen (EB) zum AbgSiG 2007 verweisen auf die Judikatur des EuGH (zB 6.7.2006, Kittel, C-439/04 und Recolta, C-440/04), wonach einem Unternehmer kein Vorsteuerabzug zusteht, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem MwSt-Betrug behaftet war. In einer solchen Situation geht der StPfl den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig (C-439/04, Rn 57); eine solche Auslegung wirkt betrügerischen Umsätzen entgegen, indem sie ihre Durchführung erschwert (C-439/04, Rn 58). Die Änderungen haben nach den EB damit lediglich klarstellenden Charakter (daher auch vor dem 1.1.2008 anzuwenden) und sind gegen die Bekämpfung des sog „Karussellbetruges“ gerichtet. Dabei werden Rechnungen mit USt-Ausweis ausgestellt, um dem Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, ohne dass die ausgewiesene und geschuldete USt entrichtet wird.

Die in dem Zusammenhang finanzstrafstrafrechtlich praktisch bedeutsamen Tatbestände für die USt sind:

- die Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG; mit erhöhten Strafrahmen bei Bandenbildung gem. § 38a FinStrG),
- die fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG),
- der Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG),
- der grenzüberschreitende USt-Betrug (§ 40 FinStrG) und
- Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49 und 51 Abs 1 lit. a FinStrG).

Andererseits darf einem Abgabepflichtigen, der weder wusste noch wissen musste, dass der betreffende Umsatz in einem vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, auf Grund nationaler zivilrechtlicher Rechtsvorschrift nicht der Vorsteuerabzug versagt werden. EuGH und VwGH haben in verschiedenen Urteilen bzw. Erkenntnissen die Voraussetzungen näher definiert:

Bei tatsächlicher Leistung und ordnungsgemäßer Rechnung hat die Behörde anhand objektiver Umstände nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige um den Betrug wusste oder hätte wissen müssen (21.6.2012, Mahagében Kft., C-80/11 und Péter Dávid, C-142/11; EuGH 6.12.2012, Bonik EOOD, C-285/11).

Im Zusammenhang mit der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer durch den liefernden oder leistenden Unternehmer ist auch auf den Schlusssatz der Rn 45 im Urteil des EuGH vom 22.10.2015, C-277/14, PPUH Stehcomp zu verweisen, der wie folgt lautet:

„Ob für diese Verkaufsumsätze geschuldete MwSt vom Lieferer der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verkaufsgegenstände an den Fiskus entrichtet wurde ist daher für das Recht des StPl auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung (vgl in diesem Sinne Optigen ua. C- 354/03 und C- 355/03, EU: C 2006:16 Rn 54, sowie Veleclair, C 414/10, EU:C:2012:183, Rn 25).“

3.1.4. Gut-bzw. Schlechtgläubigkeit der Bf. im vorliegenden Fall

Unter Bezugnahme auf Ausführungen unter Punkt 3.1.3. sowie das umsatzsteuerliche Schrifttum ist hinsichtlich der Beweisführungslast für die Gut - bzw. Schlechtgläubigkeit des Abnehmers nochmals darauf zu verweisen, dass nicht der Abgabepflichtige seine Gutgläubigkeit zu beweisen hat, sondern die Abgabenbehörde substantiiert jene Tatsachen und Umstände vorzutragen hat, die aus ihrer Sicht die Gutgläubigkeit des Abnehmers ausschließen und das Vorbringen der objektiven Umstände festzustellen (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ Rz 95 zu § 12).

Darüber hinaus muss sich die behördlicherseits festzustellende Schlechtgläubigkeit des Abnehmers, demgemäß eine Nichtabfuhr der Umsatzsteuer seitens des leistenden Unternehmers erfolgt zwingend auf den Leitungszeitraum und nicht auf jenen der Ausstellung der Faktura beziehen (Beschluss des BFG vom 02.06.2015, RV/7100770/2012 unter Hinweis auf Ruppe/Achatz UStG⁴ Rz 95 zu § 12).

Nach Auffassung des BFG wurden seitens der belangten Behörde - ungeachtet dessen, dass die Nichtabfuhr der Umsatzsteuern durch die ***g*** GmbH weder als Umsatzsteuerhinterziehung noch als sonstiges die Umsatzsteuer betreffendes Finanzvergehen geahndet wurde und es daher schon an der Erfüllung der in § 12 Abs. Z 1 Satz drei UStG 1994 normierten Tatbestandsvoraussetzungen mangelt – keine weiteren dem Vorsteuerabzug der Bf. entgegenstehende Feststellungen getroffen.

Demzufolge steht der Bf. der Vorsteuerabzug dem Grunde nach zu.

3.1.4. Betragsmäßiges Ausmaß des Vorsteuerabzugs

Wie bereits aus den unter Punkt 1 und 2 des Erkenntnisses zu dieser Thematik dargelegten Gründen, lagen den in den strittigen Fakturen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuern von **195.000,00 Euro** sowie von **22.943,00 Euro** Bauleistungen in Höhe von **68.250.00 Euro** sowie von **8.030,05 Euro** zu Grunde.

Ergo dessen kann seitens des Verwaltungsgerichts in der „Ausscheidung“ nämlicher Beträge durch die Außenprüfung keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Mit anderen Worten ausgedrückt steht der Bf. summa summarum ein Vorsteuerabzug im Ausmaß von **126.750,00 Euro** (2010) sowie ein solcher von **14.912,95 Euro** (2011) zu.

3.1.5. Neuberechnung der Umsatzsteuern für die Jahre 2010 und 2011

Ausgehend von den – auch die Feststellungen betreffend die Bauleistungen – beinhaltenden Festsetzungen waren im Zuge der Rechtsmittelerledigungen die Umsatzsteuern für die Jahre 2010 und 2011 in nachstehender Art und Weise festzusetzen:

Jahr	2010	2011
Zahllast laut AP	350.896,17	68.103,57
Abzüglich Vorsteuern (BFG)	-126.750,00	-14.912,95
Zahllast (BFG)	224.146,17	53.190,62

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

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 derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, da sowohl der der Beurteilung ob der Abnehmer einer Leistung von einem – im vorliegenden Fall nicht festgestellten Umsatzsteuerbetrug oder einem sonstigen, ebenso nicht konstatiertem Finanzvergehen wusste oder wissen musste, als auch jener nach dem Ausmaß nicht aufgeschlüsselter Bauleistungen in freier Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts zu klärende Tatfragen zu Grunde liegen. Ergo dessen war die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 30. Juni 2026