



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Mag. Karoline Windsteig, Mag. Michael Franz und Mag. Petra-Maria Ibounig über die Berufung der Bw., yyyyy, vertreten durch Vertretung, gegen den vormaligen Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 7. Jänner 2011, vertreten durch Amtspartei, betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat September 2009 und gegen den nunmehr vorläufig erlassenen Bescheid vom 16. März 2012 betreffend die Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 2009 nach der am 5. Juni 2013, in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungssenatsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den vorläufig erlassenen Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2009 wird stattgegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid 2009 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2009 endgültig festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Miteigentumsgemeinschaft einer Liegenschaft in W.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für September 2009 machte die Bw. Vorsteuern in Höhe von € 8.300,00 aus Rechnungen des Bauunternehmens H. KG geltend.

Verfahrensgegenständlich sind jene Rechnungen vom 4.9.2009, vom 15.9.2009 und vom 30.9.2009, in denen die H. KG als leistendes Unternehmen über Maurer- Rigips- Installations- Elektro- und Malerarbeiten sowie über „Fenster- Putzleistungen“ abgerechnet habe. Die H. KG

sei mit Gesellschaftsvertrag vom 19.3.2009 gegründet worden, über die KG sei am 11.2010 das Insolvenzverfahren eröffnet, der Konkurs am 11.2011 aufgehoben und das Unternehmen gelöscht worden. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin sei P. e., beschränkt haftende Gesellschafterin P. u. gewesen.

Auf der streitgegenständlichen Rechnung vom 4.9.2009 sei eine Bankverbindung mit der Kontonummer 12345 angegeben gewesen, das Konto habe tatsächlich auf Frau K gelautet, die keine Funktionen bei der genannten KG gehabt hätte und auch für diese nicht vertretungsbefugt gewesen wäre. Überweisungsbelegen zufolge hätte die Bw. die Rechnung vom 4.9.2009 tatsächlich auf ein anderes Konto eingezahlt, das auf die Ehegattin von P. gelautet habe. Die Rechnungsbeträge der Fakturen vom 15.9.2009 und vom 30.9.2009 wären auf das schon erwähnte Konto von Frau K überwiesen worden.

Über Vorhalt gab die H. KG zu den streitgegenständlichen Rechnungen bekannt, dass sie diese nicht ausgestellt und sie aus diesem Grund auch nicht in ihrer Buchhaltung erfasst hätte. Zur vorgehaltenen Geschäftsbeziehung mit der Bw. gab die KG an, dass ein Herr J., ein guter Bekannter des Kommanditisten P. und ebenso Nachbar von Frau K mit der Bw. in Kontakt getreten sei. Dieser habe als Vermittler die besagten Geschäftskontakte anbahnen bzw. für Aufträge an die KG sorgen wollen, diese jedoch letztlich nicht realisiert. Die H. KG führte weiter aus, dass nach einer Überweisungsbestätigung die Rechnung vom 4.9.2009 in Höhe von € 18.000,00 am 7.9.2009 nicht auf das Konto der H. KG sondern auf das Privatkonto von Frau P. bezahlt worden wäre. Herr P. habe diese Geldbeträge in der Folge bar an Herrn J. für den Einkauf verschiedener Materialien weitergeleitet. Daraufhin habe Herr J. erklärt, er werde Herrn P. noch Bescheid geben, wann die Arbeiten beginnen könnten. Dieser Auftrag wäre für die H. KG wirtschaftlich sehr wichtig gewesen, sei jedoch nie ausgeführt worden. Die H. KG habe erst durch einen Anruf der Bw. und ihre Frage nach dem Vorhandensein einer UID zwecks Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges Verdacht auf einen Betrug geschöpft. P. habe zu diesem Zeitpunkt keine Geschäftsbeziehung zur Bw. gehabt, sie auch gar nicht gekannt. Die verfahrensgegenständlichen Rechnungen hätten auch nicht das übliche Logo der H. KG gehabt und ihre Rechnungsnummern nicht in die Belegkreise der KG gepasst. Daraus ergebe sich, dass J. diese Fakturen persönlich ausgestellt habe. J. sei seit Bekanntwerden dieser Umstände weder telefonisch noch persönlich erreichbar gewesen. Zur Untermauerung dieses Vorbringens legte die H. KG eine von ihr ausgestellte Rechnung an ein anderes Bauunternehmen vor, die deutlich ein anders gestaltetes Firmenzeichen aufgewiesen hat.

J. sagte am 21.9.2010 niederschriftlich vor dem Finanzamt aus, dass er weder die Bw. noch die H. KG kenne. Er wäre bei der KG nicht beschäftigt gewesen, habe keine Tätigkeiten für sie

ausgeübt und wäre niemals als ihr Vertreter aufgetreten. Demzufolge habe er in ihrem Namen keine Rechnungen ausgestellt und von ihr keine Geldbeträge erhalten. Seit fünf Jahren beziehe J. nur Arbeitslosengeld und hätte auch keine Bauleistungen wie z.B. Maurer- und Rigipsarbeiten sowie Installations- und Elektroarbeiten im eigenen oder im fremden Namen an die Bw erbracht. Außerdem verfüge er nur über ein Konto bei der X-Bank. Seine Lebenshaltungskosten habe er mit den Arbeitslosenbezügen gedeckt, er würde einen Mercedes Diesel, den er vor 20 Jahren gekauft habe, besitzen.

Frau K gab am 28.12.2010 niederschriftlich vor dem Finanzamt bekannt, dass sie Inhaberin jenes Kontos bei der BAWAG-PSK sei, das auf den Überweisungsbelegen mit den Buchungsdaten 17.9.2009 und 1.10.2009 vermerkt gewesen wäre. Für dieses Konto wären keine anderen Personen zeichnungsberechtigt gewesen. Die Bw. habe auf dieses Konto im September 2009 Geldbeträge in Höhe von € 19.800,00 (Rechnung vom 18.9.2009) und € 12.000,00 (Rechnung vom 30.9.2009) also insgesamt € 31.800,00 überwiesen, die Frau K abgehoben und zur Gänze in bar an Herrn J., ihrem Nachbarn, weitergegeben habe. Darüber habe es keine Belege gegeben. Frau K kenne die Bw. nicht und sei an der Durchführung der in Rede stehenden Bauleistungen weder im eigenen Namen noch im fremden Namen beteiligt gewesen.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen versagte das Finanzamt im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für September 2009 Vorsteuern in Höhe von € 8.300,00 aus den Rechnungen der H. KG, da der in den besagten Rechnungen angeführte leistende Unternehmer die fakturierten Arbeiten tatsächlich nicht erbracht habe. Das Finanzamt stützte sich in den Begründungsausführungen auf die Feststellung, dass die Rechnungen nicht dem Rechnungsbild der KG entsprochen hätten und darüber hinaus die KG auch bestritten habe, die Fakturen ausgestellt zu haben. Dazu komme, dass die Zahlungen nicht auf das Konto der KG geleistet worden seien, sondern vielmehr auf das Konto von Frau K, die wiederum die Geldbeträge an Herrn J. bar weitergegeben habe. Weder Herr J. noch Frau K seien vertretungs- und zeichnungsbefugt für die KG gewesen. Weiter würde der Unternehmensgegenstand der KG, „Gartenarbeiten und Steinpflasterungen“, nicht den angeführten Leistungen entsprechen. Gem. § 12 UStG 1994 sei jedoch ein Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als eine ordnungsgemäße Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 von einem Unternehmer über für das eigene Unternehmen durchgeführte Lieferungen oder Leistungen ausgestellt worden wäre. Dies sei im konkreten Fall jedoch nicht festgestanden.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. Berufung und führte aus, dass sie an einer in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft bauliche Investitionen durchgeführt habe. Zu diesem Zweck habe sie ein Bauunternehmen gesucht und sei über „Mundpropaganda“ im Kollegenkreis auf

Herrn J. gestoßen, der für die besagten Leistungen ein mündliches Anbot auf Basis handschriftlicher Notizen erstellt habe. Herr J. habe sich bei Gesprächen als Vertreter der H. KG ausgegeben und in weiterer Folge den Auftrag zur Durchführung der besprochenen Arbeiten an die KG weitergegeben. Die Bw. sei im Zusammenhang mit der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung Mai/2009 bereits auf Fälle von Vorsteuerbetrügereien aufmerksam geworden und habe aus diesem Grund nachfolgende Schritte unternommen, um die Unternehmereigenschaft des Auftragnehmers zu überprüfen:

1. Abfrage Firmenbuch

2. Rücksprache beim zuständigen Finanzamt (Frau F.), wonach alles in Ordnung gewesen wäre. Es existiere eine gültige UID, das Finanzamt habe der Bw. den Rat erteilt, die Rechnung nur über ein Firmenkonto zu bezahlen. Eine in diesem Zusammenhang an das Finanzamt gerichtete schriftliche Anfrage, welche Erhebungsschritte der Unternehmer in solchen Fällen zu setzen hätte, um sich vor Betrugsfällen zu sichern, sei bis heute unbeantwortet geblieben.

In der Folge sei auch mit dem Gesellschafter Herrn P. ein Termin vereinbart worden, um die Behauptung von Herrn J., als Vertreter der H. KG zu agieren, auch zu überprüfen. Dieser Termin habe auch stattgefunden und es wäre vom besagten Gesellschafter auch bestätigt worden, dass Herr J. als Vertreter der KG agieren würde.

3. Die Rechnungen der KG wären allesamt auf ein Bankkonto überwiesen worden, um sicherzustellen, dass diese Zahlungen auch tatsächlich über die geprüfte Firma gelaufen wären.

Die Bw. habe erst nachträglich erfahren, dass Herr P. das Geld an Herrn J. für den Einkauf von Materialien weitergegeben habe. Weiters sei nachträglich bekannt geworden, dass Herr J. weitere Rechnungen auf den Namen der H. KG ausgestellt und die dort ausgewiesene Bankverbindung verändert habe. Aus diesem Grund seien auch die weiteren Zahlungen nicht auf dem Konto der H. KG gelandet. Gegenstand der Rechnungen wären unter anderem Maurer- und Rigipsleistungen, Installations- Elektroarbeiten und das Einputzen von Fenstern gewesen. Daraus könne abgeleitet werden, dass J. für die H. KG aufgetreten wäre und P. dies auch bestätigt habe. Außerdem sei zumindest die erste Zahlung der Bw. auf das Konto der KG geflossen und könne daher davon ausgegangen werden, dass höchstwahrscheinlich Herr P. die Bw. vorsätzlich getäuscht habe und die Bw. dieses betrügerische Vorgehen nicht erkennen hätte können. Ebenso wenig wäre für die Bw. offenkundig gewesen, dass Herr J. die Kontonummer auf dem vermeintlichen Briefpapier der H. KG gefälscht habe. Die steuerliche Vertretung der Bw. führte weiters aus, dass zu prüfen ist, ob und wie weit ein Unternehmer die Unternehmereigenschaft sowie die ordentliche Gebarung von Subunternehmen prüfen

könne und müsse. Nach der EuGH-Rechtsprechung sei ein Unternehmer, der wusste oder wissen hätte müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen; unabhängig davon, ob er aus dem Weiterverkauf der Gegenstände einen Gewinn erzielen würde. Das nationale Gericht habe den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststehe, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen hätte müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt habe, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Die Regelung sei somit nur klarstellend (vgl. UFS 27.7.2010, RV/2161-W/09).

Die gebotene Einzelfallbetrachtung ermögliche es weder abschließende Kriterien für das Kennen bzw. das Kennenmüssen einer Einbeziehung in einen Mehrwertsteuerbetrug aufzustellen, noch könnten Kriterien dafür aufgestellt werden, deren Erfüllung jedenfalls zur Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs führten. Letztendlich seien in eine Gesamtbetrachtung alle Aspekte des Geschäftsfalles in die Beurteilung einzubeziehen. Dabei könnten als Verdachtsgründe unübliche Preisgestaltungen, die Ungewöhnlichkeit der Geschäftsanbahnung, der Zahlungs- und Lieferbedingungen sowie der Zahlungsabwicklung, das Unterbleiben des Zahlungsflusses in Hinblick auf den vollen Rechnungsbetrag oder die Ungewöhnlichkeit der Zwischenschaltung einer weiteren Handelsstufe in Frage kommen. In diesem Zusammenhang komme auch der Abgabenbehörde eine Ermittlungspflicht zu. Die erhöhte Wachsamkeit der Abgabenbehörde sei nicht nur in Hinblick auf deren Feststellungen zum Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sondern insbesondere auch in Hinblick auf die Vergabe der Steuernummer bzw. UID-Nummer zu fordern. Im vorliegenden Fall sei der H. KG eine UID-Nummer von der Finanzverwaltung ausgestellt worden. Die Bw. verwies auf zahlreiche Entscheidungen des UFS, wie zB vom 28.8.2007, RV/0111-K/07 und vom 24.8.2009, RV/0761-K/07, die allesamt von einer Anwendbarkeit der EuGH-Judikatur zur Rechtslage vor Änderung des § 12 Abs 1 UStG 1994 ausgehen würden und hob in diesem Zusammenhang hervor, dass eine Lieferung an einen Unternehmer, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen Betrug einbezogen war, nicht zum Verlust des Vorsteuerabzugsrechts führte. Wirtschaftsteilnehmer, die alle die Umstände des Einzelfalles berücksichtigenden Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, müssten auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Auch der EuGH hat in seinem Urteil vom 11.5.2006, Rs C-384/04, „das Wissenmüssen“ mit dem Begriff des Bestehens hinreichender Verdachtsgründe beschrieben. Es sei demnach in jedem konkreten Fall eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Je stärker die vorliegenden Verdachtsgründe seien, desto höher wären dann in jedem konkreten

Fall die Anforderungen an die vom Steuerpflichtigen vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt. Von einem Unternehmen darf in Hinblick auf seine Vorlieferanten ein durchaus nennenswertes Maß an Sorgfalt erwartet werden. Unternehmern sei es zumutbar, wachsam zu sein und sich über den Hintergrund der Gegenstände, mit denen sie Handel treiben, zu informieren.

Im Berufungsfall wäre die objektiv gebotene Sorgfalt eingehalten worden. Bei Eingehen der Geschäftsbeziehung wären Informationen über die H. KG per Firmenbuch eingeholt worden. Da die H. KG ihre UID-Nummer nicht bekanntgab, habe die Bw. sofort Rücksprache mit dem zuständigen Finanzamt gehalten, und es wurde ihr mitgeteilt, dass die KG eine UID-Nummer erhalten werde. Für die Bw. sei somit außer Frage gestanden, dass die Leistung von der Firma H. KG erbracht worden sei, zumal auch ein Treffen mit den Eigentümern der Firma stattgefunden habe und die KG letztlich eine UID-Nummer erhalten habe. Es sei außerdem nicht unüblich, dass von Seiten der ausführenden Firma eine Ansprechperson für die Auftragsabwicklung genannt werde, und der eigentliche Kontakt nur über diese Person abgewickelt werde. Unumstrittener Leistungserbringer der Bw. sei jedoch die KG gewesen, was auch die Überweisung der ersten Teilrechnung auf das Firmenkonto der KG zum Ausdruck gebracht habe. Selbst wenn Herr P. bestreite, dass die Leistungen durch die KG erbracht worden seien, müssten doch aufgrund des Auftretens nach außen, der Bestätigung, dass J. für die KG gearbeitet habe und aufgrund des Empfanges des Geldes die Leistungen der H. KG zugerechnet werden.

Der Umstand, dass J. in betrügerischer Absicht Rechnungen der H. KG fakturierte und fälschte könne auch nicht zu Lasten der Bw. beurteilt werden. Das Risiko für eingetretene Schäden bei der Auftragsabwicklung durch Firmenbeauftragte sei vom jeweiligen Arbeitgeber bzw. von der schädigenden Person selbst zu tragen. Eine Verpflichtung des Leistungsempfängers anzunehmen, wonach die gebotene Sorgfalt auch umfasse, die Betrugsabsicht der Dienstnehmer ihren Arbeitgebern gegenüber einzuschätzen, scheine nach objektiven Maßstäben nicht geboten.

Berufungsvorentscheidung

Das Finanzamt verwies in der abweisenden Berufungsvorentscheidung auf die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 und führte aus, dass die in Streit stehenden Vorsteuern auf Grund festgestellter gefälschter Rechnungen nicht anzuerkennen gewesen wären. Die H. KG habe die Rechnungen nicht ausgestellt und die darin angeführten Leistungen nicht erbracht. Die fakturierten Leistungen seien vielmehr Herrn J. zuzurechnen gewesen, der als Beauftragter der KG in Betrugsabsicht gehandelt und sich organisiert hätte. Dies sei deshalb anzunehmen, da die KG zum Erbringen der Leistungen weder über eigene Mitarbeiter noch

eigene Materialien und Hilfsmittel verfügt habe. An dieser Einschätzung ändere auch das Vorbringen nichts, wonach die KG Herrn J. als Vermittler eingesetzt habe und die Bw. sogar eine Überweisung auf das Konto der KG durchgeführt habe, zumal der überwiesene Geldbetrag ohnehin von P. an J. für den Einkauf von Materialien weitergegeben worden wäre. J. sollte die KG informieren, wann die von ihm vermittelten Arbeiten für die Bw. beginnen könnten. Im weiteren Verlauf der Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und J. habe dieser Rechnungen gefälscht und auch die zunächst angegebene Bankverbindung geändert, sodass die weiteren Zahlungen der Bw. auf dem Konto von Frau K landeten, die das Geld nach ihren eigenen Angaben zur Gänze an Herrn J. weitergegeben habe. Die Überweisung auf ein geändertes, nicht auf den Namen der H. KG lautendes Konto hätte der Bw. auffallen müssen, insbesondere da im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervoranmeldung Mai/2009 bereits die Problematik der Nichtanerkennung von Rechnungen für den Vorsteuerabzug aufgetreten wäre und die Bw. ihren eigenen Angaben zufolge diesbezüglich bereits sensibilisiert gewesen sei. Sollten die Zahlungen auf das Konto von Frau K unter Angabe des Unternehmens H. KG erfolgt sein und damit der angegebene und tatsächliche Empfänger nicht übereinstimmen, könnte auch die PSK dafür haftbar gemacht werden. Das Finanzamt folgte der Stellungnahme der H. KG vom 27. Mai 2010, wonach A. J. nur ein guter Freund des Kommanditisten der KG gewesen sei, der Geschäftskontakte anbahnen sollte. Auch ein Versicherungsdatenauszug von J. bestätige, dass er nicht bei dem genannten Unternehmen angestellt gewesen sei. Die Bw. hätte somit erkennen können, dass diese Leistungen nicht von der H. KG erbracht worden wären. Da leistendes Unternehmen im konkreten Fall nicht die H. KG gewesen sei, würden die Rechnungen nicht den formellen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 entsprechen, weshalb ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nicht zustehen würde. Die Bw. könnte den durch die Malversation von A. J. entstandenen Schaden im Zivilrechtsweg einklagen, eine Schadloshaltung der Bw. durch Gewährung eines vom Gesetz nicht vorgesehenen Vorsteuerabzuges sei jedenfalls ausgeschlossen.

Über das Vermögen der H. KG wurde der Konkurs eröffnet und am 20.12.2011 aufgehoben. Im Zuge dieses Verfahrens wurde eine Schlussrechnung Nr. 9/135 der H. KG an die Bw. vom 5.10.2009 mit einem Restbetrag in Höhe von € 4.200,00 vorgelegt, die die steuerliche Vertretung der Bw. am 27.9.2011 dem UFS zum Nachweis dafür übermittelte, dass die bisher geleisteten Zahlungen von brutto € 49.800,00 auf Leistungen der H. KG anzurechnen seien. Dies widerspreche der Ansicht des Finanzamtes, wonach die Zahlungen nicht auf das Konto der KG geleistet worden wären, sondern vielmehr auf das Konto einer Frau K. Außerdem wären weder J. noch K vertretungs- und zeichnungsbefugt gewesen. Die vorliegende Schlussrechnung im Rahmen der Insolvenzeröffnung würde allerdings entgegen der oben

dargelegten Sicht des Finanzamtes dokumentieren, dass die Zahlungen an die D KG geleistet worden wären.

In einer schriftlichen Stellungnahme verwies das Finanzamt wiederholend auf die Feststellung, dass A. J. diverse Rechnungen der H. KG und auch die genannte Schlussrechnung mit der Kontonummer von Frau K gefälscht habe, dies jedoch dem Insolvenzverwalter nicht bekannt gewesen sei. Schließlich habe Frau K ausgesagt, auf ihrem Bankkonto Zahlungen für Franz J. empfangen und an ihn weitergeleitet zu haben. Daher sei die vorliegende Schlussrechnung Nr. 9/135 nach Ansicht des Finanzamtes ebenso falsch und darüber hinaus sei ein gefälschtes Logo verwendet worden. Abschließend verwies das Finanzamt auf die Berufungsausführungen der Bw., die letztlich auch von einer Fälschung der Rechnungen durch J. ausgegangen sei. Die steuerliche Vertretung der Bw. übermittelte dazu keine weitere Stellungnahme.

Das Finanzamt erließ am 16.3.2012 einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 und begründete die vorläufige Erlassung des Bescheides mit dem Hinweis auf die Nichtanerkennung von Vorsteuern aus den Rechnungen der H. KG im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerfestsetzung für den Kalendermonat September 2009 und dem gegenständlichen Berufungsverfahren, in dem über die Zulässigkeit dieses Vorsteuerabzuges noch zu entscheiden sei. Dem vorläufigen Umsatzsteuerbescheid ist rechnerisch überdies zu entnehmen, dass das Finanzamt von den in Streit stehenden Vorsteuerbeträgen in Höhe von 8.300,00 € lediglich 6.300,00 € nicht anerkannt hatte.

In der mündlichen Senatsverhandlung brachte die steuerliche Vertretung der Bw. ergänzend zur Faktura vom 4.9.2009 vor, dass letztlich Herr P. über die Geldzahlung verfügt habe und diese letztlich von A. J. für den Einkauf von Baumaterialien verwendet worden war. Dass die Bw. eine Geschäftsbeziehung zur H. KG gehabt hätte, würde ein Treffen von Mag. R. mit Herrn P. und seiner Ehegattin in der O. City, 50 Meter neben besagter Baustelle beweisen, die letztlich auch bestätigt hätten, dass A. J. die Ausführung der Geschäfte übernommen habe. Die Baubesprechungen hätten sodann vor Ort auf der Baustelle stattgefunden.

Die steuerliche Vertretung stellte den Antrag auf Zeugeneinvernahme von P. und seiner Ehegattin, zwecks Bestätigung des genannten Treffens mit Mag. R..

Als weiteres Argument für das Bestehen einer Geschäftsbeziehung zur H. KG sei nach den mündlichen Ausführungen der steuerlichen Vertretung die vorgelegte Schlussrechnung des Masseverwalters der H. KG gewesen, die klar aufzeige, dass die strittigen Rechnungen über die Bauleistungen in das Rechenwerk der KG Eingang gefunden hätten und schließlich noch ein Restbetrag von der Bw. eingefordert worden wäre. Dies mache deutlich, dass die H. KG und A. J. bewusst die Bw. gemeinsam betrogen hätten. Die steuerliche Vertretung der Bw.

stellte einen weiteren Beweisantrag auf Vorlage des Rechnungswesens der H. KG und auf Aufklärung, wie der Masseverwalter zu all den Unterlagen über die Schlussrechnung gekommen ist.

A. J. sei zunächst Ansprechpartner der Bw. gewesen, diese habe sich in einem weiteren Schritt von der Wirklichkeit der Geschäftsabwicklung vergewissert und beim Finanzamt Rückfrage gehalten, die formellen Nachweise einer Unternehmereigenschaft eingeholt und das obengenannte Treffen mit den Verantwortlichen der H. KG angeordnet. Über die Besprechung habe es keine Unterlagen gegeben.

Eine Überprüfung der H. KG an ihrem Unternehmenssitz sei aus der Sicht von Mag. R. deshalb nicht erfolgt, weil er mehrere Baustellen betreute und es außerdem branchenüblich sei, sich mit dem „Chef“ des Unternehmens (Herrn P.) und seiner Ehegattin, der beschränkt haftenden Gesellschafterin der KG auf der Baustelle zu treffen.

Für die Amtspartei sei es im vorliegenden Fall entscheidend gewesen, wer die Leistung erbracht habe. Formale Gesichtspunkte würden aufzeigen, dass die H. KG keine Leistungen erbracht habe und nicht erbringen habe können, zumal auch die Rechnungen optisch nicht den Rechnungen der H. KG entsprochen hätten und somit auch nicht in ihr Rechenwerk gepasst hätten. Desgleichen würden die Überweisungen auf Konten, die mit der KG in keinem Zusammenhang gestanden wären darlegen, dass die KG nicht leistendes Unternehmen gewesen sei.

Mag. R. führte aus, auch wenn die Vorgehensweise bei den Kontenüberweisungen Teil eines Betrugsszenarios gewesen wäre, sei die H. KG ihm gegenüber aufgetreten und habe von ihm auch Geldüberweisungen und keine Barzahlungen entgegengenommen. Wenn mit Unternehmen Leistungen ausverhandelt werden, würde ein bekanntgegebenes Bankkonto gewöhnlich nicht gesondert erläutert werden. Die steuerliche Vertretung der Bw. verwies auf eine denkbare Vertretung durch A. J. hin, die seitens der Bw. gar nicht überprüfbar gewesen sei. Eine solche Kontrolle wäre doch nur über das Finanzamt ausführbar gewesen.

Der Senat hat über die Berufung erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist auszuführen, dass nach § 274 BAO eine Berufung gegen einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid auch gegen den später erlassenen und an seine Stelle tretenden Umsatzsteuerveranlagungsbescheid als gerichtet gilt, demnach die ursprünglich von der Bw. gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für September 2009 erhobene Berufung auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 gilt.

Der Senat geht im konkreten Fall von folgendem erwiesenen Sachverhalt aus:

Die Aussagen von Mag. R. in der mündlichen Senatsverhandlung, wonach er sich nicht nur mit A. J. sondern auch mit dem Kommanditisten und der unbeschränkt haftenden Gesellschafterin der H. KG in der O. City und danach auf seiner Baustelle getroffen habe, um die Durchführung der geplanten Investitionen zu besprechen, sind nach Ansicht des Senats als glaubwürdig zu beurteilen. Dies gilt ebenso für die Angaben, dass A. J. die in Rede stehenden Baumeisterarbeiten (Maurer- Rigips-, Installations-, Elektro-, Maler- und „Fenstereinputzarbeiten“) im Einvernehmen mit der H. KG organisiert und durchgeführt hat. Da bereits aus der schriftlichen Stellungnahme der H. KG vom 27.5.2010 klar hervorgeht, dass die strittigen Geschäftsabschlüsse seitens der H. KG in Kooperation mit A. J. geplant waren, gelangte der Senat zur Auffassung, dass mit großer Wahrscheinlichkeit die von Mag. R. in der Berufung eingewandte Besprechung mit P. u. und e. stattgefunden hat, in der A. J. als ausführender Dritter eingeschaltet worden war. Mangels gegenteiliger Feststellungen ergibt sich somit, dass A. J. nicht im eigenen Namen die Umsätze an die Bw. ausgeführt hatte, sondern als ausführendes Organ im Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch zwischen der H. KG und der Bw. stand, wobei die KG unmittelbar der Bw. gegenüber als Geschäftspartner aufgetreten ist. Das Ziel, keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen war schließlich Beweggrund für die widersprüchlichen und als falsch zu beurteilenden Angaben in den schriftlichen Äußerungen der H. KG und des A. J., in denen Beide vorgaben, trotz tatsächlich an die Bw. erbrachter Bauleistungen keinen geschäftlichen Kontakt mit ihr gehabt zu haben. A. J. gab außerdem an, die KG nicht zu kennen. Die Namhaftmachung der H. KG als leistendes Unternehmen auf den gegenständlichen Fakturen erweist sich demnach als richtig.

Dass die H. KG gegenüber der Bw. im eigenen Namen aufgetreten war, ergibt sich auch aus der durch den Insolvenzverwalter der H. KG vorgelegten Schlussrechnung über die in Rede stehenden Bauarbeiten, nach der die Bw. aufgefordert wurde, einen noch ausstehenden Restbetrag in Höhe von 4.200,00 € zu bezahlen. Da diese Schlussrechnung im Insolvenzverfahren dem Unternehmensbereich und damit dem Rechenwerk der H. KG entnommen worden ist, muss angenommen werden, dass die KG im umsatzsteuerrechtlichen Sinn Risiko bzw Verantwortung bezüglich der streitgegenständlichen Umsatzgeschäfte übernommen hat, was wiederum ein Anhaltspunkt dafür war, dass sie auf eigene Rechnung unternehmerisch tätig geworden ist (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/15/0070, Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 262).

Dem Vorbringen des Finanzamtes, dass die Schlussrechnung eine gefälschte Rechnung gewesen sei, war insoweit zu folgen, als sich diese unbestrittenermaßen nach ihrer äußeren

Form, insbesondere dem Logo und den angegebenen Kontonummern von jenen, die die KG üblicherweise ausstellte, unterschieden haben. Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen zur Schlussrechnung muss jedoch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die H. KG und A. J. den Umsatzsteuerbetrug miteinander durchgeführt haben und die KG dabei gegenüber der Bw. nach außen hin als Unternehmerin aufgetreten ist, sodass ihr und nicht A. J. die im September 2009 an die Bw. durchgeführten Bauarbeiten zuzurechnen waren.

Über die Durchführung dieser Leistungen wurden drei Rechnungen ausgestellt. Auf den jeweiligen Fakturen war die H. KG als rechnungsausstellendes und leistendes Unternehmen genannt. Feststeht, dass P. e. unbeschränkt haftende Gesellschafterin und P. u. Kommanditist der KG waren, Herr J. jedoch keinerlei Funktionen und Vertretungsbefugnisse in der KG innegehabt hatte. Er war ein Bekannter von P. u., und hatte für die Durchführung der streitgegenständlichen Baumeisterarbeiten Materialien eingekauft, Mitarbeiter organisiert und dies mit Geldbeträgen, die er bar von P. und Frau K erhalten hatte, finanziert. Der Zahlungsfluss erfolgte in der Weise, dass die Bw. den mit Rechnung vom 4.9.2009 fakturierten Geldbetrag zunächst auf ein Privatkonto der unbeschränkt haftenden Gesellschafterin der H. KG einzahlte, jene Leistungen, die mit Faktura vom 15.9. 2009 und vom 30.9.2009 abgerechnet worden waren, hat die Bw. auf ein Konto lautend auf eine Bekannte und Nachbarin von A. J., Frau Ü. K bezahlt. In der Folge leiteten sowohl P. als auch Frau K die dergestalt erhaltenen Geldmittel in bar an A. J. weiter.

Diese Feststellungen gründen sich auf die schriftlichen Ausführungen der steuerlichen Vertretung der H. KG vom 27.5.2010, die niederschriftlich festgehaltene Aussage von Frau K vom 28.12.2010, die auch in den Begründungsausführungen der Berufungsvorentscheidung Eingang gefunden haben und auch von der Bw. insoweit bestätigt worden waren, als sie selbst von einem Umsatzsteuerbetrug ausging und in diesem Zusammenhang angab, aus Gründen des Verdachts, die Unternehmereigenschaft der H. KG überprüft zu haben.

Die verfahrensgegenständlichen Rechnungen wiesen im Vergleich zu jener sich im Akt befindlichen und als ordnungsgemäß beurteilten Rechnung der H. KG Unterschiede auf: der Geschäftszweig „Gartenarbeiten-Steinpflasterungen-Baumeisterarbeiten“ war ausdrücklich angegeben, die besagten Rechnungsnummern passten in ihrer Abfolge nicht in die Belegkreise der KG. Auf allen drei Fakturen war eine idente Bankverbindung lautend auf die Kontonummer von Frau K angeführt, die nicht mit der KG, sondern nur mit A. J. in Beziehung stand. Die Bezahlung der ersten Rechnung erfolgte überdies nicht auf die auf der Rechnung angeführte Kontonummer, sondern auf jene der unbeschränkt haftenden Gesellschafterin der KG.

A. J. war seit Bekanntwerden dieser Umstände nicht mehr erreichbar gewesen.

Der Senat geht davon aus, dass die Bw. die Durchführung von baulichen Investitionen an ihrem Liegenschaftsobjekt mit der H. KG besprochen hatte, wobei ihr bestätigt worden war, dass A. J. die Durchführung dieser Arbeiten übernommen hat.

Dass der Bw. in diesem Zusammenhang auffallen hätte müssen, dass A. J. laut Firmenbuchauszug nicht zur H. KG gehörte und dass die H. KG laut Firmenbuch außerdem in einem der Baubranche fremden Bereich tätig war, ist ihr insofern nicht vorzuwerfen, als in Wahrheit A. J. mit der Bauausführung als weiteres Unternehmen beauftragt wurde und die H. KG schon bisher im Rahmen der Baubranche tätig geworden ist. Dies beweist auch eine von der H. KG erstellte und ordnungsgemäß befundene Faktura, in der die KG ebenso über Bauleistungen abgerechnet hatte. Die Bw. hätte demzufolge bei entsprechenden Nachforschungen am Firmensitz der KG kein anderes Ergebnis erzielen können.

Zum Zahlungsfluss ist festzuhalten, dass die Bw. den ersten Rechnungsbetrag im September 2009 auf ein anderes als auf das laut der Faktura vermerkte Konto überwiesen hat, das in Wahrheit ein Privatkonto von P. e., der unbeschränkt haftenden Gesellschafterin der H. KG war. Die beiden weiteren Geldüberweisungen erfolgten auf das in der Rechnung angegebene Konto, über das Frau K allein Verfügungsberechtigt war.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen, dass gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen kann. Der Verweis auf § 11 UStG 1994 stellt klar, dass unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug die Adresse des leistenden Unternehmers ist (§ 11 Abs 1 Z 1).

Der Verwaltungsgerichtshof sieht in der Notwendigkeit einer objektiv richtigen Rechnungsadresse ein zulässiges, in Einklang mit der EuGH Judikatur stehendes Mittel zur Sicherstellung der Besteuerung von Umsätzen und der Vermeidung von Missbrauch. Der Gerichtshof verweist dabei auch auf die Verpflichtung der vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer, die Richtigkeit der Angaben ihrer Geschäftspartner zu kontrollieren. Eine solche Verpflichtung leitet sich ebenso aus der Wahrheitspflicht des § 119 Abs 1 BAO ab (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0069, EuGH 21.4.2005, *HE, C-25/03*, vgl. *Demal*, SWK 22/2007, 628).

Wie oben ausgeführt, gelangte der Senat zum Ergebnis, dass die Bw. die H. KG und nicht A. J. den Auftrag zur Durchführung der Bauleistungen erteilt hatte, zumal die KG gegenüber der Bw. im Zuge der Besprechung als Geschäftspartnerin in Erscheinung getreten ist. Die Anschrift des leistenden Unternehmers entsprach somit den Tatsachen. Im weiteren Verfahren gilt es

zu beurteilen, ob die Bw. wusste oder wissen hätte müssen, dass sie Teil eines betrugsverfangenen Umsatzes war:

Nach § 11 Abs 1 UStG 1994 in der Fassung des AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99, müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:

den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

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

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

den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;

den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag.

das Ausstellungsdatum;

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

soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der Fassung des AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99, bestimmt:

„Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind..... "

Eingefügt wurden durch das AbgSiG 2007 folgende Sätze:

„Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.“

Das Recht auf Vorsteuerabzug gewährleistet die Neutralität bezüglich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (EuGH 6.7.2006, *Kittel*, C-439/04 und C-440/04, Rn 44). Dass ein Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung stand, muss anhand objektiver Umstände, nach einem Verhalten eines ordentlichen Kaufmanns beurteilt werden, wobei das Verhalten nach Geschäftszweigen differieren kann (*Tumpel/Precht*, SWK 2006, 872).

Die Bw. ließ eine Firmenbuchabfrage erstellen und erhielt die Bestätigung, dass die UID-Nummer der KG gültig war. Gleichzeitig folgte die Bw. der Auskunft des Finanzamtes, keine Barzahlungen zu tätigen, sondern die Überweisungen auf ein Bankkonto durchzuführen. Zur Frage, ob die Bw. vernünftigerweise die konkrete Bezahlung der Rechnung auf die oben näher dargestellten und in den Fakturen genannten Konten überprüfen hätte müssen, um solcherart den Anforderungen eines ordentlichen gewissenhaften Kaufmanns zu entsprechen ist auszuführen:

Die Bw. ist eine Miteigentumsgemeinschaft und führte die in Rede stehenden baulichen Investitionen im Wert von 45.000,00 € an ihrer Liegenschaft durch, was für sich allein betrachtet in der Baubranche nicht als Großauftrag zu bewerten war. Dass in diesem Zusammenhang eine Besprechung der Bauausführung mit einem Unternehmen, dessen Sitz im g. war, in W am Ort der Baustelle stattfand, ist nicht als bedenklich und sorglos zu beurteilen, zumal es in dieser Branche üblich ist, dass der Auftraggeber die Baustelle besichtigt und die Durchführung des Vorhabens an Ort und Stelle bespricht. Dass A. J. im Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der H. KG als Dritter eingeschaltet wurde, war kein derart ungewöhnlicher Umstand, dass aus der Sicht der Bw. allein deshalb der konkrete Geschäftsabschluss als befremdend zu beurteilen gewesen wäre, da ähnliche Geschäftsabwicklungen in dieser Branche häufig vorkommen. Darüber hinaus gab

es keinerlei Hinweise, dass die fakturierten Preise zu niedrig gewesen wären, der tatsächliche Zahlungsfluss erfolgte in Höhe des gesamten Rechnungsbetrages und war überdies den ausgeführten Bauarbeiten zuzuordnen.

Weiters ist festzuhalten, dass die Bezahlung der ersten Rechnung auf ein Konto der unbeschränkt haftenden Gesellschafterin der KG einen Zahlungsfluss aufzeigt, der für die Bw. zweifelsohne Indiz eines zwischen der Bw. und der KG stattgefundenen Leistungsaustausches war. Dass in weiterer Folge Frau K, eine Nachbarin und Bekannte von A. J. Empfängerin der Geldbeträge war und diese Vorgangsweise Teil des vorliegenden Umsatzsteuerbetruges war, konnte für die Bw. als Missbrauch nicht unter allen Umständen erkannt werden, zumal es denkmöglich ist, dass die H. KG und A. J. intern nach der ersten Überweisung eine Änderung des Zahlungsweges an die H. KG vereinbart haben, was für die Bw., selbst wenn ihr dies aufgefallen wäre, nicht zwingend zu weiteren Überprüfungsmaßnahmen führen hätte müssen, zumal es im Geschäftsleben auch üblich ist, dass der leistende Unternehmer bestimmen kann, dass das zu entrichtende Entgelt einem Dritten zukommen soll. Der Senat vermag nicht den Ausführungen der Amtspartei in der mündlichen Senatsverhandlung zu folgen, wonach allein das falsche Rechnungsbild der in Rede stehenden Fakturen und der festgestellte Zahlungsfluss die Leistungserbringung durch A. J. nachweisen würden, sondern stützt sich – wie oben dargestellt – auf das Gesamtbild der Verhältnisse im konkreten Fall.

Die Bw. hat demzufolge nicht gewusst und hätte auch nicht wissen müssen, dass die streitgegenständlichen Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen gestanden waren, weshalb ein Recht auf Vorsteuerabzug auch aus dieser Sicht nicht zu versagen gewesen wäre.

Dem Berufungsbegehren war daher Folge zu geben, womit auch sämtliche in der Berufungsverhandlung gestellten Beweisanträge gegenstandslos sind.

Nach § 200 Abs. 2 BAO ist (zwingend) die vorläufige Abgabenfestsetzung, wenn die Ungewissheit beseitigt ist, durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Dies gilt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes selbst dann, wenn keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs 1 BAO vorgelegen sein sollte (vgl. VwGH 4.9.1986, 86/16/0083, VwGH 28.3.2001, 98/13/0032). Vor diesem Hintergrund erfolgte im konkreten Verfahren, da die Voraussetzungen für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden nicht mehr gegeben waren, die Abgabenfestsetzung für die Umsatzsteuer 2009 endgültig.

Zur Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist abschließend auszuführen, dass das Finanzamt im Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 Vorsteuern in Höhe von 6.300,00 € nicht anerkannt hat und dabei den Vorsteuerbetrag in Höhe von 2.000,00 € aus der Rechnung der

H. KG vom 30.9.2009 nicht berücksichtigt hat. Da dem Berufungsvorbringen auf Anerkennung von Vorsteuern in Höhe von 8.300,00 € stattzugeben war, war der Umsatzsteuerjahresbescheid in diesem Sinne abzuändern.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung am 5.6.2013, Berechnungsblatt bezüglich Umsatzsteuer 2009

Wien, am 27. Juni 2013