

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Ri und die weiteren Senatsmitglieder A,BuC im Beisein der Schriftführerin Mag. XY über die Beschwerde der Dr. A., A-Straße 1/XX, 1XXX Wien, vertreten durch X Steuerberatung GmbH, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 2. März 2015, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012, nach durchgeführter mündlicher Senatsverhandlung am 16. Juni 2016, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Eigentümerin des Hauses in Wien 9., A-Straße

1. Das Haus wird von der Hausverwaltung verwaltet. Der geschäftsführende Gesellschafter der Hausverwaltung ist F.C.. Seit 18. Februar 2009 ist die Hausverwaltung als Alleineigentümerin der R-GmbH im Firmenbuch eingetragen. Die Adresse 1XX0 Wien, A-Gasse 1a, ist die Geschäftssadresse der Hausverwaltung, der I-GmbH (I-GmbH) und der R-GmbH. F.C. ist ehemals Gesellschafter der Firma X-GmbH und Geschäftsführer der Y-GmbH gewesen. In den Streitjahren ist F.C. als Geschäftsführer der S-GmbH, und (seit 18. Februar 2009) der R-GmbH tätig gewesen.

Zu den Gesellschaftern der X-GmbH, deren amtsweegige Löschung im Firmenbuch am 24. Oktober 2001 erfolgt war, zählte neben F.C. u.a. der Angestellte der Hausverwaltung in den Streitjahren, R.. Der firmenbücherliche Eintrag der Funktion des F.C. als Gesellschafter der X-GmbH ist am 7. September 1994 gelöscht worden. In Streit stehen der Vorsteuercharakter von auf Werbungskosten für Instandhaltung bzw. Instandsetzung der Liegenschaft entfallenden Umsatzsteuern für die Streitjahre sowie der Bestand eines Gutglaubenschutzes betreffend nicht den Anforderungen des § 11 UStG entsprechender Rechnungen zu Gunsten der Bf..

Im Gefolge einer Außenprüfung bei der Bf. betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 versagte die Außenprüfung den in den Rechnungen der A-GmbH, der B-GmbH, der C-GmbH und des Unternehmens C.M. ausgewiesenen Steuerbeträge die Anerkennung als gemäß § 12 Abs.1 UStG 1994 abzugsfähige Vorsteuer mit der unter der Tz.1 des Prüfberichts gemäß § 150 BAO vom 27. Februar 2015 (=PB), ABNr.: 000000/15, angeführten Begründung, dass den Erhebungen des Landeskriminalamtes, der Finanzpolizei sowie der nachfolgenden Hauptverhandlung vor dem Landesgericht für Strafsachen zufolge die Rechnungen der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und des Unternehmens C.M. Scheinrechnungen gewesen seien.

Unter Tz.2 PB wurde als neue Tatsache im Sinn des § 303 BAO, die die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 begründete, der Umstand, dass der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erstbescheidausfertigung betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 der Scheinrechnungscharakter der Rechnungen der Firmen A-GmbH, C-GmbH, B-GmbH und des Unternehmens C.M. nicht bekannt gewesen sei, genannt.

Aufgrund des Prüfberichts erließ das Finanzamt jene Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 samt neuen Sachbescheiden, gegen die Beschwerde erhoben wurde. Mit dieser Beschwerde wurde die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Veranlagung der Umsatzsteuer für die Streitjahre unter Berücksichtigung der bisher nicht zugestandenen Vorsteuern, nämlich 2.612,26 € für das Jahr 2009, 1.200,00 € für das Jahr 2010, 5.921,29€ für das Jahr 2011 und 2.602,21 € für das Jahr 2012 beantragt.

Mit der Beschwerde fügte der steuerliche Vertreter dem Sachverhalt ergänzend hinzu, dass die Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten durch die Hausverwaltung in Vertretung für die Eigentümerin beauftragt worden seien; dementsprechend seien die Überprüfung der Leistungsnachweise, die anschließende Rechnungsüberprüfung und die Verbuchung der Geschäftsfälle vom Auftrag der Hausverwaltung umfasst gewesen.

Die Bf. sei davon ausgegangen bzw. habe davon ausgehen können, dass die Hausverwaltung die ihr übertragenen Aufgaben ordnungsgemäß und vor allem gesetzeskonform durchführe. Der Bf. wären keine Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Buchhaltung bekannt gewesen; diesbezüglich hätte es eventuelle Verdachtsmomente nicht gegeben.

Dennoch habe sich zu einem späteren Zeitpunkt, im Rahmen eines Strafverfahrens gegen Dritte herausgestellt, dass es in Zusammenhang mit den oben angeführten Leistungen zu Unregelmäßigkeiten in der Ausstellung von Rechnungen gekommen sei. Im Rahmen dieses Verfahrens sei bereits erwiesen worden, dass die Geschäftsleitung der Hausverwaltung in diese Rechnungslegung ebenso nicht involviert gewesen sei.

Das Finanzamt stelle nicht in Frage, dass die besagten Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten tatsächlich ausgeführt worden seien, sondern vielmehr, dass diese offenbar nicht von den in den Rechnungen erwähnten Unternehmen ausgeführt worden seien.

In abgabenrechtlicher Hinsicht dürfe einem Steuerpflichtigen gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes nicht allein deshalb der Vorsteuerabzug verwehrt werden, weil der betreffende Umsatz seines Lieferanten in eine von diesem begangene Steuerhinterziehung einbezogen gewesen sei (u.a. Rs Kittel, Optigen, LVK - 56 EOCD). Dies gelte, nach ebenfalls gefestigter EuGH-Rechtsprechung, sofern nicht anhand objektiver Umstände feststehe, dass der Steuerpflichtige von der Steuerhinterziehung wusste oder hätte wissen müssen.

Allerdings dürfe auch die Beweiswürdigung hinsichtlich der "*objektiven Umstände*" keinesfalls soweit gehen, als dass dadurch dem Steuerpflichtigen Überprüfungspflichten auferlegt würden, die ihm nach dem Gesetz nicht obliegen (Rs LVK - 56 EOCD, C643/11, Rz. 62).

Das Versagen des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit Steuerhinterziehungen in der Lieferkette für die Person, die davon wusste oder bei sorgfältigem Vorgehen davon hätte wissen müssen, habe Sanktionscharakter. In diesem Licht sei auch die österreichische Bestimmung des § 12 Abs.1 Z.1 vorletzter und letzter Satz UStG hinsichtlich des "Wissen und Hätte-wissen-müssen" zu sehen. Das Umsatzsteuergesetz beziehe sich in dieser Bestimmung wörtlich auf ein "*Finanzvergehen*", was für die Bf. den Schluss zulasse, dass -neben der umfassenden Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs -zumindest auch ausgewählte Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes für die Interpretation dieser Bestimmung heranzuziehen seien.

Es sei anzunehmen, dass die Lieferanten der Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten die Umsatzsteuer für diese Leistungen nicht abgeführt hätten und dass das Finanzamt daher mit dem Argument der wirtschaftlichen Zurechnung versuche, das Recht auf Vorsteuerabzug von der Bf. zu versagen. Tatsächlich sei es aber so, dass die Bf. keine Kenntnis davon gehabt habe und auch nicht haben hätte können, dass die Lieferanten in betrügerischer Weise handeln würden. Die Bf. habe eine für diese Tätigkeit befugte Hausverwaltung beauftragt und habe sich darauf verlassen können, dass diese die ihr übertragenen Tätigkeiten ordnungsgemäß, d.h. insbesondere auch hinsichtlich der buchhalterischen und umsatzsteuerlichen Verpflichtungen, ordnungsgemäß ausführe. Im Besonderen sei der Bf. in keinster Weise bekannt gewesen oder hätte vermuten können, dass die beauftragten Lieferanten die Instandhaltungsarbeiten nicht selbst erbringen und die dafür an sie bezahlte Umsatzsteuer nicht abführen würden.

Wie sich aus der Aktenlage zeigen sollte, seien die beauftragten Unternehmen zum Leistungszeitpunkt auch durchwegs als Unternehmer iSd UStG ausgewiesen gewesen, d.h. sie hätten über eine gültige UID-Nummer verfügt, womit es sich aus Sicht der Bf. um Steuerpflichtige im Sinn des Umsatzsteuergesetzes gehandelt habe. Die vorgebrachten Einwände, dass die Lieferungen und Leistungen tatsächlich nicht von diesen Personen ausgeführt worden seien, seien für die Bf. nicht nachvollziehbar und hätten vom Finanzamt auch nicht substanzell nachgewiesen werden können.

Es sei zwar richtig, dass die gegenständlichen Leistungen für das Unternehmen von der Bf. bezogen und in ihrem Namen beauftragt worden seien, allerdings könne die Bestimmung des § 12 Abs.1 Z.1 UStG nicht so weit ausgelegt werden, dass ihr ein

mögliches "Wissen" oder "Hätte-wissen-müssen" der beauftragten Hausverwaltung zugerechnet werden könne.

Eine solche Zurechnung wäre nach Erachten der Bf. schon deshalb nicht sachgerecht, weil die besagte Sanktion des § 12 Abs.1 Z.1 UStG nicht strenger als allfällige Strafbestimmungen des Finanzstrafgesetzes ausgelegt werden könne.

Das Einkommensteuergesetz fordere für die Strafbarkeit einer Handlung auch das Zutreffen der sogenannten "*subjektiven Tatseite*", d.h. strafbar (und damit sanktionierte) seien nur Handlungen, die schuldhaft begangen würden. Dafür sei neben Wissentlichkeit auch Vorsatz oder (grobe Fahrlässigkeit) gefordert und zwar grundsätzlich durch die Person selbst, die mit der Strafe belegt werden solle (mit Ausnahme von Strafen für Verbände).

In Bezug auf Vertretungsfälle regle das Finanzstrafgesetz ausdrücklich in § 28, dass ein Vertretener nur insoweit für eine Strafe des rechtsgeschäftlich bestellten Vertreters haftet, wenn ihm ein besonderes Verschulden zugerechnet werden könne. Ein solches liege nach § 28 Abs.4 FinStrG nur dann vor, wenn der Vertretene bei der Auswahl des Vertreters auffallend sorglos gehandelt hätte oder wenn er von den Finanzvergehen wusste oder bei gebührender Sorgfalt davon hätte wissen müssen. Da die Bf. bei der Auswahl der Hausverwaltung keinesfalls sorglos gehandelt habe und auch darüber hinaus nicht von allfälligen Vergehen von Mitarbeitern der beauftragten Hausverwaltung wusste oder wissen hätte können (welche in diesem Falle nicht einmal der Geschäftsleitung der Hausverwaltung bekannt gewesen seien), könnten der Bf. die Handlungen der Hausverwaltung auch hinsichtlich der Sanktionsregelung des § 12 Abs.1 Z.1 UStG nicht zugerechnet werden.

Mit der abweisenden Beschwerdevorentscheidung hielt die belangte Behörde der Bf. betreffend "*Vorliegen objektiver Umstände, dass der Steuerpflichtige von der Steuerhinterziehung wusste oder hätte wissen müssen*" vor, dass die Tatsache, dass die Bf. von der Hausverwaltung über bevorstehende Bauvorhaben informiert worden sei, u.a. aus dem Kostenvoranschlag der B-GmbH über Erneuerungsarbeiten der Lichthoffassade vom 14.Oktober 2010 und dem darauffolgenden Kurzbrief der Hausverwaltung vom 20. Oktober 2010 an die Bf. mit der Bitte um Stellungnahme hervorgehe.

Bei genauerer Beachtung der Sorgfaltspflicht hätte der Bf. auffallen müssen,dass ca.sechs Monate später am 28.April 2011 eine fast identische Faktura der A-GmbH,Rechnungsnummer 00000001 gelegt worden sei, in welcher - außer nichtvorhergesehener Zusatzleistungen in Höhe von netto 2.759,60 € - nicht nur der Wortlaut der aufgegliederten Instandsetzungsarbeiten,sondern auch die Beträge des Kostenvoranschlages der B-GmbH und der Rechnungspositionen der A-GmbH ident seien. Damit sei es zumindest für dieses Bauvorhaben eindeutig erwiesen, dass die Bf. von der Hausverwaltung konkret informiert und auch um Ihre Stellungnahme bzw. Zustimmung ersucht worden sei.

Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass ein Vermögensverwalter ohne jegliche Information seines Auftraggebers bzw. ohne Rücksprache mit diesem nach eigenem Gutdünken Bauarbeiten größeren Umfangs, welche mit hohen Kosten verbunden seien, in Auftrag gebe. Dies zeige auch der eingangs erwähnte Geschäftsfall deutlich.

Dafür, dass die Bf./die von ihr beauftragte Hausverwaltung (d.h. einer ihrer Angestellten) zumindest wissen hätte müssen, dass die von ihr beauftragten Lieferanten in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehen würden, spreche auch die Häufigkeit der Geschäftsverbindungen mit derartigen Unternehmen. Im Prüfungszeitraum seien die vorgeblich leistenden Scheinfirmen in auffälliger Regelmäßigkeit immer wieder durch eine weitere Scheinfirma ersetzt worden.

Ein Fehler könne passieren, eine Kontrolle könne einmal versagen. Die wiederholte Geschäftstätigkeit mit einer beträchtlichen Zahl von typischen Scheinfirmen beweise nach Ansicht des Finanzamts aber die gezielte Beauftragung von dubiosen Baufirmen. Ein ordentlicher Kaufmann (Unternehmer) bzw. dessen Vermögensverwalter hätte im Rahmen einer Gesamtbetrachtung bei Beachtung der entsprechenden Sorgfalt von der Einbeziehung der konkreten Umsätze der gegenständlichen Baufirmen in einen Umsatzsteuerbetrug wissen müssen.

Das Argument, "*dass ... die Bf. eine für diese Tätigkeit befugte Hausverwaltung beauftragt habe und sich darauf verlassen konnte, dass diese die ihr übertragenen Tätigkeiten ordnungsgemäß, d.h. insbesondere auch hinsichtlich der buchhalterischen und umsatzsteuerlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß ausführen werde*", gehe daher ins Leere.

Bei Beauftragung von Vermögensverwaltern mit abgabenrechtlichen Pflichten würden den Auftraggeber nach Ansicht des Finanzamts Auswahl- und Überwachungspflichten, deren schuldhafte Verletzung nach den Maßstäben des bürgerlichen Rechts zu beurteilen seien, treffen.

Nach den vorliegenden Erhebungen und Feststellungen der Außenprüfung könne man deshalb der Bf. den Vorwurf der schuldhaften Verletzung ihrer diesbezüglichen Pflichten nicht ersparen.

Betreffend den nicht anerkannten Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen der Firmen A-GmbH, B-GmbH und C-GmbH sowie des Einzelunternehmers C.M. in den Jahren 2009 bis 2010 hielt die belangte Behörde der Bf. nach Anführung der nicht anerkannten Vorsteuern und rechtlichen Ausführungen zum § 12 Abs.1 UStG 1994 vor, dass das jeweils zuständige Finanzamt bei sämtlichen Firmen an den angeblichen Betriebsadressen mehrmals erfolglos versucht habe, mit den zuständigen Firmenvertretern Kontakt aufzunehmen. Es habe aber in keinem einzigen Fall die Existenz der jeweiligen Firma unter der im Firmenbuch angegebenen Adresse verifiziert werden können. Die diesbezüglich erhobenen Beweismittel seien nach Ansicht des Finanzamts stichhaltig und würden für jede oben angeführte Firma im weiteren Rechtsmittelverfahren dem Bundesfinanzgericht zur Beweiswürdigung vorgelegt werden.

Nach rechtlichen Ausführungen zum § 11 Abs.1 UStG 1994 samt der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs brachte die belangte Behörde vor, dass es nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen als erwiesen anzusehen sei, dass die genannten Unternehmen an den in den Rechnungen angeführten Adressen, die im Firmenbuch als Geschäftsanschrift genannt gewesen wären, keine Geschäftstätigkeit entfaltet hätten. Bei den zeitnahen Erhebungen des Finanzamts hätten an den

Fakturenadressen keine Betriebsräumlichkeiten der Unternehmen festgestellt werden können. Den zuständigen Hausverwaltungen und den dortigen Bewohnern seien die Unternehmen unbekannt gewesen. Aus den Ermittlungsergebnissen ergebe sich damit eindeutig, dass weder der Ort der Geschäftsleitung, noch der Geschäftstätigkeit im Sinn des § 11 Abs.1 Z.1 UStG 1994 sich im Leistungs- und Abrechnungszeitpunkt an den angegebenen Rechnungsadressen befunden hätte. Daran würde auch der Umstand, dass es sich bei den Rechnungsadressen um die Geschäftsanschriften laut Firmenbuch gehandelt habe, nichts zu ändern vermögen. Es gebe keinen wie auch immer gearteten, sich auf steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauensschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftssadresse (welche eine bloße Zustelladresse sein könne), die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche.

§ 15 UGB gelte lediglich für den Geschäftsverkehr und schütze den guten Glauben Dritter im Geschäftsverkehr an wichtige Tatsachen und Rechtslagen. Im Bereich des öffentlichen Rechts greife § 15 UGB nicht.

Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift lasse daher keine Aussagen über den Ort der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zu. Aus diesen rechtlichen und faktischen Gründen könne daher im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftssadresse als "richtige" Rechnungsadresse bestehen.

Die Bindung des Vorsteuerabzugs an eine ordnungsgemäße Rechnung sei weder ein inadäquates Mittel, noch unsachlich, denn der Leistungsempfänger könne eine Berichtigung solcher Rechnungen verlangen. Die "Ungreifbarkeit eines Leistungserbringens" sei das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen habe (VwGH 25. April 2001, 98/13/0081).

Selbst wenn für den Rechnungsempfänger der Umstand der falschen Anschrift nicht erkennbar wäre, und er auf deren Richtigkeit vertraut haben sollte, ändere dies nichts an der objektiv vorliegenden Tatsache, dass das Rechnungmerkmal Anschrift (=richtige Anschrift) fehle und die Rechnung daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtige.

Betreffend die "*Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme*" führte die belangte Behörde ins Treffen, dass - entgegen den Vermutungen der steuerlichen Vertretung - dem Finanzamt bei den Bescheiderlassungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2012 die Nichtexistenz der gegenständlichen, angeblich leistungserbringenden Scheinfirmen an der auf deren "Rechnungen" angegebenen Betriebsadressen und deren umfangreichen abgabenrechtlichen Malversationen nicht so vollständig bekannt gewesen seien, dass es schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. November 2010, 2006/15/0314; 29.Juli 2010, 2006/15/0006; 31.Mai 2011, 2009/15/0135; 19.September 2013, 2011/15/0157, wurde verwiesen.

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 264 BAO betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 wurde hinsichtlich der Beschwerdegründe auf die Beschwerde vom 8.April 2015 verwiesen. Die Nachreicherung einer Replik auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 27. April 2015 zu einem späteren Zeitpunkt wurde angekündigt.

Mit dem Vorlagebericht gemäß § 265 BAO wiederholte die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme betreffend a) den nicht anerkannten Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen der in Rede stehenden Firmen in den Jahren 2009 bis 2012 bzw. b) die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme die bereits in der Beschwerdevorentscheidung angeführte Begründung für die Abweisung der Beschwerdebegehren und fügte dem Hinweis auf ein an die Bf. adressiertes Auskunftsersuchen gemäß § 162 BAO hinzu, dass bei Verweigerung der verlangten Angaben die beantragten Absetzungen nicht anerkannt würden, da der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen VwGH 28.Mai 1997, 94/13/0239, 31.Mai 2006, 2002/13/0145, 28. Juni 2000, 96/13/0185 u.a. ausgeführt habe, dass mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet würden, der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen werde, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen würden, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger seien. Die Unauffindbarkeit und die Unbekanntheit an der in den Rechnungen aufscheinenden Adresse seien ausreichend maßgebliche Gründe für die Vermutung, dass die benannte Person nicht der Empfänger der Zahlungen gewesen sei. Weiters habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Namhaftmachung von Scheinfirmen bzw. deren nicht ausforschbaren Kontaktpersonen keine hinreichende Empfängerbenennung darstelle.

In weiterer Folge übermittelte die belangte Behörde gemäß der Ankündigung im Vorlagebericht mit separater Post eine Compact Disc mit den gesammelten Erhebungsdaten und Beweismittel der jeweils örtlich zuständigen Finanzämter hinsichtlich der involvierten Scheinfirmen (Rechnungsaussteller der beschwerdegegenständlichen Eingangsrechnungen) "B-GmbH", "A-GmbH", "C-GmbH" und des Einzelunternehmers "C.M." .

Anlässlich der mündlichen Senatsverhandlung am 16. Juni 2016, in der die Bf. von den Steuerberatern St1 (= St1) von X Steuerberatung GmbH, St2 (=St2) und BXvonder Steuerberatung GmbH vertreten war, fügte Steuerberater St1 nach Wiederholung des bisherigen Vorbringens im Rechtsmittelverfahren diesem u. a. ergänzend hinzu, dass die Hausverwaltung das von den Eltern der Bf. auf Leibrente erworbene Zinshaus in der A-Straße seit Jahrzehnten verwalte, ohne dass es jemals Probleme gegeben habe. Bei der vom Außenprüfer W. durchgeföhrten Betriebsprüfung sei die Problematik der Scheinfirmen aufgetaucht. Der Betriebsprüfer sei bei der Betriebsprüfung vor Ort gewesen. Die durchgeföhrten Baumaßnahmen seien in keiner Weise bestritten worden. Mit Abgabefrist 10. Juni sei die steuerliche Vertretung vom Finanzamt aufgefordert worden, gemäß § 162 BAO eine Empfängernennung gegenständlicher Rechnungen

bekanntzugeben. Während des Betriebsprüfungsverfahrens sei es nicht um eine allfällige Sorgfalts- bzw. Pflichtverletzung, sondern vielmehr darum gegangen, allen Hauseigentümern die Vorsteuern zu streichen. Diese angebliche Sorgfaltsverletzung sei erst später im Zuge der Aktenbearbeitung durch das Finanzamt thematisiert worden. St2 wies nach der Anmerkung, dass sich die Frage stelle, ob die im Vorlageantrag des Finanzamts zur Beschwerde angesprochenen Rechtsmittel zur Wahrung des Parteiengehörs auch der steuerlichen Vertretung zur Kenntnis gebracht worden seien, zur rechtlichen Würdigung in der Beschwerdevorentscheidung darauf hin, dass es mittlerweile neue Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs gebe, die wiederum auf der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs basiere, wonach die Angabe des Sitzes der Gesellschaft auf der Rechnung grundsätzlich ausreichend wäre: das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Dezember 2015, 2012/13/0007. Zum Prozedere führte St1 aus, dass die Bf. zwar das Angebot bekommen habe, die Rechnungen jedoch nie zu Gesicht bekommen habe; auch die Zahlungsabwicklung sei von der Hausverwaltung selbstständig durchgeführt worden. Die Bf. habe nur bei Bedarf Beträge zugeschossen. Dass sich die Firmennamen geändert hätten, sei für die Bf. nicht weiter verwunderlich gewesen, weil ihr Ansprechpartner ein gewisser Herr Baumeister R. gewesen sei, der diese Baumaßnahmen bereist betreut und mit bestimmten Firmen zusammengearbeitet habe. Diese Baumaßnahmen seien immer zur Zufriedenheit ausgeführt worden. Sowohl die Hausverwaltung, als auch die Durchführung der Baumaßnahmen hätten immer anstandslos funktioniert. Der Amtsvertreter merkte an, dass die Beschwerdevorentscheidung eine Replik auf die Beschwerde darstelle, und fügte nach dem Verweis des Außenprüfers darauf, dass es unstrittig sei, dass es sich hier um Scheinfirmen handle und dass die Scheinfirmeneigenschaft der in Rede stehenden Firmen durch umfangreiche Erhebungen festgestellt worden sei, ergänzend hinzu, dass diese Unterlagen aus Gründen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht nicht an die Bf. weitergegeben werden dürften. St1 brachte nach der Erklärung, wonach die Bf. von diesen Dingen überhaupt keine Ahnung gehabt hätte, vor, dass die Sicht des Jahres 2012 betrachtet werden müsse und sich die Frage stelle, ob die Adressen damals tatsächlich nicht existiert hätten. Dem darauffolgenden Verweis des Amtsvertreters auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach es bei Rechnungsmängeln keinen Gutglaubensschutz gebe, erwiderte St2, dass dem das von St2 zitierte neueste Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs widerspreche. Auf den Verweis des Amtsvertreters, dass zumindest die Auswahl des Baumeisters von der Bf. nicht ordnungsgemäß überwacht worden sei, weil zumindest ihm auffallen hätte müssen, dass es sich dem Schriftbild nachum völlig identische Kostenvoranschläge handle, folgte der nochmalige Verweis des St1 darauf, dass ausschließlich die Hausverwaltung diese Rechnung bekommen habe, während die Bf. - wie allgemein üblich - lediglich Quartalsabrechnungen erhalten habe und Gelder bei einem negativen Saldo zugeschossen habe. Über Befragen des Berichterstatters gab St1 zu Protokoll, es sei unklar, ob R. Angestellter der Hausverwaltung oder selbstständig tätig gewesen sei. Die Bf. gehe davon aus, dass R. selbstständiger Baumeister gewesen sei, welcher der Bf. von

der Hausverwaltung als Ansprechpartner genannt worden sei. Zu diesem Vorbringen legte St1 dem Bundesfinanzgericht eine Kopie einer Rechnung, aus der R. als Baumeister hervorgehe, vor. Über Befragen des Berichterstatters, ob es Besprechungen der Bf. mit der Hausverwaltung bzw. Kostenvoranschläge gegeben habe, stellte St1 außer Streit, dass der Bf. nur größere Angebote vorgelegt worden seien. Kleinere Vorhaben seien von der Hausverwaltung selbständig abgewickelt worden. Die Beträge seien von der Hausverwaltung über das Hauseigentümerkonto überwiesen worden. Betreffend das Vollmachtsverhältnis zwischen der Bf. und der Hausverwaltung übergab St1 dem Senat die (als Beweismittel zum Akt genommene) Vollmacht für die Hausverwaltung, datiert zum 14. Dezember 1998, zu welcher er zu Protokoll gab, dass es sich bei dieser Vollmacht um eine Standardvollmacht handle. St2 fügte hinzu, dass es keinen gesonderten Hausverwaltervertrag gebe, die vorgelegte Vollmacht umfasse auch diese Aufgaben. Über die vereinbarten Honorare gebe es keinen gesonderten Vertrag. Es würden die branchenüblichen Sätze nach dem Mietrechtsgesetz herangezogen. Nach dem Verweis des Außenprüfers darauf, dass noch eine Reihe gleichgelagerter Fälle offen seien, gab St1 zu Protokoll, dass bei allen Hauseigentümern der Vorsteuerabzug verweigert und nachträglich mit einer allfälligen Sorgfaltsverletzung argumentiert werde. Es könnte aber nicht sein, dass alle Hauseigentümer sorgfaltswidrig gehandelt hätten. Der Gutglaubenschutz, der vom Europäischen Gerichtshof vorgegeben sei, könne nicht so defensiv wie von der österreichischen Finanzverwaltung ausgelegt werden.

St2 zitierte aus dem Urteil des Landesgerichts für Strafsachen, Zl. XXHvO/0b vom 15. April 2014, wonach der Hausverwaltung die Unregelmäßigkeiten nicht vorgeworfen werden könnten, merkte an, dass der Bf. umso weniger ein Vorwurf gemacht werden könne, und übergab dem Bundesfinanzgericht eine Kopie dieses Urteils. Abschließend verkündete der Vorsitzende den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

## Über die Beschwerde wurde erwogen

### 1. Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass die Bf. den Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und des Einzelunternehmens C.M. vorgenommen hat. Diese Vorsteuern forderte das Finanzamt nunmehr zurück, weil die Aussteller dieser Rechnungen „Scheinfirmen“ seien.

Seitens der belangten Behörde wird den in den Rechnungen ausgewiesenen Steuern die Anerkennung als gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 abzugsfähige Vorsteuer wegen des diesen Eingangsrechnungen anhaftenden Mangels des Fehlens des Rechnungsmerkmals gemäß § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 versagt. Die Bf. wehrte sich hiergegen und machte geltend, dass die wesentlichen, materiellen und formellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Leistungen, für die dieses Recht jetzt versagt werden

soll, gegeben gewesen seien und es sich um tatsächlich ausgeführte Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten gehandelt habe, die für das Unternehmen der Bf. (Vermietung einer Liegenschaft) von anderen Unternehmern ausgeführt worden seien. Da sie nichts davon wissen konnte, dass die angegebenen Sitzadressen und die Adresse des Einzelunternehmens C.M. falsch seien, dürfe in Hinblick auf diesen Sachverhalt und übereinstimmend mit den Grundsätzen der EuGH-Rechtsprechung der Bf. das Recht auf Vorsteuerabzug für die an sie tatsächlich verbrachten Leistungen nicht versagt werden.

### **Rechtslage**

Nach Art.4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem (=RL 77/388/EWG) gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Gemäß Absatz 2 sind die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige gemäß Art.17 Abs.2 lit.a in Verbindung mit Art.18 Abs.1 RL 77/388/EWG befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, abzuziehen. Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muß der Steuerpflichtige über die nach Art.17 Abs.2 lit.a abziehbare Steuer eine nach Art.22 Abs.3 RL 77/388/EWG ausgestellte Rechnung besitzen.

Art.22 Abs.3 RL 77/388/EWG lautet:

- "a) Jeder Steuerpflichtige hat für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen und ein Doppel dieser Dokument aufzubewahren. Ebenso hat jeder Steuerpflichtige für die Vorauszahlungen, die er von einem anderen Steuerpflichtigen erhält, bevor die Lieferung oder Dienstleistung bewirkt ist, eine Rechnung auszustellen.
- b) die Rechnung muß getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag ausweisen.
- c) Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann."

Art.17, 18 und 22 der Richtlinie 77/388/EWG sind die gemeinschaftsrechtliche Grundlage der §§ 11 (Rechnung) und 12 (Vorsteuerabzug) UStG 1994.

Im Europarecht sind Richtlinien Rechtsakte der Europäischen Union und sind als solche Teil des sekundären Unionsrechts. Richtlinien, die Gesetzgebungsakte sind, werden in der Regel auf Vorschlag der Europäischen Kommission vom Rat der Europäischen Union und dem Europäischen Parlament nach dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren gemeinsam erlassen. Die Richtlinien erhalten eine Nummerierung, die sich aus dem Wort Richtlinie, dem Jahr, einer laufenden Nummer sowie der Kennzeichnung EU zusammensetzt (also z. B. Richtlinie 2010/25/EU). Ältere Richtlinien aus der Zeit der Europäischen Gemeinschaft oder der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft tragen weiter die entsprechende Kennzeichnung EG oder EWG, sie werden auch als EG-Richtlinien bzw. EWG-Richtlinien bezeichnet.

Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (=RL 2006/112/EG) ist eine Rahmenrichtlinie, mit der die Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage neu gefasst wurde.

Nach Art. 9 Abs. 1 RL 2006/112/EG gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Gemäß Artikel 167 RL 2006/112/EG entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige gemäß Artikel 168 lit.a RL 2006/112/EG berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen. Gemäß Artikel 178 muss der Steuerpflichtige für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und dem Erbringen von Dienstleistungen eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können. Gemäß Artikel 220 Z.1 RL 2006/112/EG stellt jeder Steuerpflichtige, wenn er Gegenstände liefert oder Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person erbringt, eine Rechnung entweder selbst aus oder trägt dafür Sorge, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird.

Gemäß Artikel 226 RL 2006/112/EG müssen - unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen - gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte

Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten: 1. das Ausstellungsdatum; 2. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird; 3. die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat; 4. die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung, für die er Steuerschuldner ist, oder eine Lieferung von Gegenständen nach Artikel 138 erhalten hat; **5. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers;** 6. Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen; 7. das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung im Sinne des Artikels 220 Nummern 4 und 5 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist; 8. die Steuerbemessungsgrundlage für die einzelnen Steuersätze beziehungsweise die Befreiung, den Preis je Einheit ohne Mehrwertsteuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind; 9. den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz; 10. den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird; 11. bei Steuerbefreiung oder wenn die Steuer vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger geschuldet wird: Verweis auf die einschlägige Bestimmung dieser Richtlinie oder die entsprechende nationale Bestimmung oder Hinweis darauf, dass für die Lieferung von Gegenständen beziehungsweise die Dienstleistung eine Steuerbefreiung gilt beziehungsweise diese der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft unterliegt; 12. bei Lieferung neuer Fahrzeuge unter den Voraussetzungen des Artikels 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe a: die in Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe b genannten Angaben; 13. im Falle der Anwendung der Sonderregelung für Reisebüros: Verweis auf Artikel 306 oder auf die entsprechenden nationalen Bestimmungen oder ein anderer Hinweis darauf, dass diese Regelung angewandt wurde; 14. im Falle der Anwendung einer der auf Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten anwendbaren Sonderregelungen: Verweis auf Artikel 313, 326 oder 333 oder auf die entsprechenden nationalen Bestimmungen oder ein anderer Hinweis darauf, dass eine dieser Regelungen angewandt wurde; 15. wenn der Steuerschuldner ein Steuervertreter im Sinne des Artikels 204 ist: Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, vollständiger Name und Anschrift des Steuervertr特别的。Nach Artikel 238 Abs.2 RL 2006/112/EG des dem Vereinfachungsmaßnahmen betreffenden Abschnittes 6 der Richtlinie müssen die Rechnungen auf jeden Fall die folgenden Angaben enthalten: a) das Ausstellungsdatum; **b) die Identität des Steuerpflichtigen;** c) die Art der gelieferten Gegenstände oder der erbrachten Dienstleistungen; d) den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag oder die Angaben zu dessen Berechnung.

Nach der österreichischen Bestimmung des § 11 Abs. 1 UStG 1994 ist ein Unternehmer, der Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Diese Rechnungen müssen die folgenden Angaben enthalten: "1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers; 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird; 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung; 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt; 5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt; 6. den auf das Entgelt (Z.5) entfallenden Steuerbetrag.

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

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 BGBI. Nr. 663/1994 in den für die Streitjahre gültigen Fassungen kann der 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.

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 BGBI. Nr. 663/1994 in den Fassungen des BGBI.I Nr.99/2007, BGBI. I Nr. 34/2010 und BGBI. I Nr. 112/2012 entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wurde, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 2.September 2009, 2008/15/0065, muß die in Art.22 Abs.3 lit.c der Richtlinie 77/388/EWG normierte Befugnis der Mitgliedstaaten, jene Kriterien aufzustellen, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann, im Einklang mit einem der Ziele der Richtlinie ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen (Hinweis: EuGH 14. Juli 1988, Rs 123/87 und 330/87,

Jeunehomme und EGI, Slg 1988, 4517, Rn.16 und 17; EuGH 17.September 1997, Rs C-141/96, Finanzamt Osnabrück-Land gegen Bernhard Langhorst, Slg.1997, I-5073, Rn 17). Demnach können die Mitgliedstaaten, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, verlangen, daß die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Hinweis EuGH 5. Dezember 1996, Rs C-85/95, Reisdorf, Slg.1996, I-6257, Rn.24).

Die Rechnungsmerkmale einer Normalrechnung entsprechen den unionsrechtlichen Vorgaben der RL 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001, ABL 2001/15, 24, nunmehr integriert in Art. 226 und 227 MwSt-RL. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (1. April 2004, RS C-90/02 "Bockemühl", Slg I-3303) haben die Mitgliedstaaten das Recht, weitere Förmlichkeiten festzulegen, die die Erhebung und Überprüfung der Steuer sicherstellen und das Recht auf Vorsteuerabzug nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Derartige Merkmale sieht das UStG zur Zeit nicht vor. (S Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage September 2011, § 11, Rz 50/1).

Eine Urkunde, die nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben enthält, ist gemäß den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 2. September 2009, 2008/15/0065, und 28.Okttober 2009, 2005/15/0006, nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen, womit der Vorsteuerabzug auf eine solche Rechnung nicht gestützt werden kann. Weist eine Urkunde nicht die von § 11 Abs.1 UStG 1994 geforderten Angaben auf, berechtigt sie auch dann nicht zum Vorsteuerabzug, wenn eine Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich erfolgt sein sollte (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. November 2008, ZI 2006/15/0205).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Judikatur-auch unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs-zum Ausdruck gebracht hat (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 6.Juli 2006, 2006/15/0183, und 2.September 2009, 2008/15/0065), kann im Zusammenhang mit an den Unternehmer erbrachten Leistungen der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden, in welchem -zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Eine fehlende oder unvollständige Rechnung kann nicht (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Es genügt daher nicht, wenn sich im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt ergibt, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Leistungen zu einem konkreten Zeitpunkt erbracht hat (s Ruppe/ Achatz aaO § 11 Tz 57 mwN, UFS vom 17. April 2013, RV/3039-W/12).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.Februar 2014, 2013/15/0287, ist die Voraussetzung dafür, dass Unternehmer gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene

Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann, u. a., dass der Rechnung eindeutig die Unternehmer zu entnehmen sind, die einander als Leistungsempfänger einerseits und als Leistungserbringer andererseits gegenüber gestanden sind. § 11 Abs.1 Z.1 und Z.2 (idF vor BGBI.I Nr.112/2012) UStG 1994 erfordern für die eindeutige Feststellung der beteiligten Unternehmer bei Rechnungslegung nicht nur die Angabe des Namens, sondern auch der **Adresse**. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2004/15/0069, ausgesprochen hat, kann somit auch die Angabe "nur" einer falschen Adresse nicht als "kleiner", dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden. Sowohl Name als auch Adresse sind notwendige Rechnungsangaben im Sinne des § 11 Abs.1 Z.1 UStG 1994. Allerdings enthält § 11 Abs.3 UStG 1994 ausdrücklich Erleichterungen bei deren Angabe und normiert, dass "jede Bezeichnung ausreichend (ist), die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht". Entscheidend ist die eindeutige Feststellbarkeit von Namen und Anschrift (vgl. auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 11.November 2008, 2006/13/0013, zur Spezifizierung des Lieferungs- und Leistungsgegenstandes).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. Erkenntnis vom 4. März 2009, Zi. 2004/15/0174), derzufolge in einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung iSd § 11 Abs.1 Z.1 UStG 1994 sowohl der richtige Name, als auch die richtige Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers angegeben sein muss, ist die Frage, ob in einer Rechnung die richtige Anschrift angegeben ist, eine auf der Tatsachenebene zu beantwortende Sachverhaltsfrage. Hat der Unternehmer an der in seiner Rechnung ausgewiesenen Adresse keine Geschäftstätigkeit entwickelt, so liegt keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung vor.

Der Vorsteuerabzug kann dann vorgenommen werden, wenn die Leistung erbracht worden ist und eine formgerechte Rechnung vorliegt (vgl. Erkenntnis vom 28. September 2011, 2010/13/0146).

Eine Anschrift kann auch unrichtig sein, wenn sie mit der im Firmenbuch eingetragenen übereinstimmt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Februar 2010, 2005/13/0006).

Wenn eine Leistung ausgeführt worden ist, aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma aufscheint, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt daher bei Angabe einer falschen Adresse keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt (S Ruppe/Achatz aaO Rz 60 mwN).

Für die Beurteilung der Richtigkeit der Anschrift stellt der Verwaltungsgerichtshof auf den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung ab (VwGH 10. August 2005, 2005/13/0059; 1. Juni 2006, 2004/15/0069, 21. November 2007, 2004/13/0133).

Gleiches wie im Fall einer falschen Adresse gilt nach der Rechtsprechung, wenn unter der angegebenen (existierenden) Adresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet wird (siehe Ruppe/Achatz aaO § 11 Rz. 60/2 mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch zur inhaltsgleichen Bestimmung des UStG 1972 musste in einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 Abs.1 Z.1 UStG sowohl der richtige Name, als auch die richtige Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers angegeben sein. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. November 2007, 2004/13/0133, ist in diesen Fällen der Vorsteuerabzug nicht wegen Verletzung der Formvorschriften, sondern aus materiellen Gründen zu versagen.

Die Angabe einer falschen Adresse ist kein "kleiner" Formalfehler, sondern schließt den Vorsteuerabzug aus (vgl. VwGH 24. April 1996, 94/13/0133, 0134, VwGH 26. September 2000, 99/13/0020. VwGH 25. April 2001, 98/13/0081, VwGH 1. Juni 2006, 2004/15/0069).

Die Rechnung ist auch dann mangelhaft, wenn die auf der Rechnung angegebene Adresse zwar mit der Eintragung im Firmenbuch übereinstimmt, aber nicht den Sitz des Unternehmers im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung bezeichnet (vgl. VwGH 10. August 2005, 2005/13/0059 und 28. Februar 2007, 2004/13/0039; Scheiner/Kolacny/Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994; 34. Lfg Juli 2012).

Nach dem Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 4.September 2014, Ra 2014/15/0014 entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994, auf deren Ausstellung auch ein zivilrechtlicher Anspruch besteht (vgl. § 11 iVm § 31 Abs.2 UStG 1994), in Betracht kommt (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 24.Februar 2010, 2005/13/0006, mwN), vom 24.Februar 2011, 2007/15/0004, und vom 26.Februar 2014, 2011/13/0030). Das entspricht auch der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine Rechnung besitzt, die die in Art.22 Abs.3 der Sechsten Richtlinie idF der RL 2001/115/EG bzw. in Art.226 der MwStRL 2006/112/EG normierten Kriterien enthält (vgl. etwa die Urteile des Europäischen Gerichtshofs vom 1.April 2004, C-90/02, Bockemühl, Rn.40,vom 15.Juli 2010,C-368/09, Pannon Gep.,Rn.39 ff,und vom 8.Mai 2013, C-271/12, Petroma Transports SA, Rn. 25). Erforderlich sind hiezu insbesondere auch zutreffende Angaben zum Tag der Lieferung (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.April 2009, 2006/15/0315).

Wie der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 29.April 2004 in der Rs C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH) und der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 29.März 2007, 2004/15/0017, ausgesprochen hat, entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art.17 Abs.1 der (im Beschwerdefall noch anzuwendenden) Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie), wenn der Anspruch auf die abziehbare Vorsteuer entsteht, was nach Art.10 Abs.2 dieser Richtlinie der Fall ist, sobald die Lieferung des Gegenstandes oder die Dienstleistung bewirkt wird (Rn.31). Dagegen ergibt sich aus Art. 18 Abs.1 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in der Regel an den Besitz der Originalrechnung geknüpft ist (Rn.32). Das Vorsteuerabzugsrecht

ist daher für den Erklärungszeitraum auszuüben, in dem die beiden nach dieser Bestimmung erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind, dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und dass der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann (Rn.38).

Wie der Europäische Gerichtshof in mittlerweile ständiger Judikatur ausführt und dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26.März 2014, 2009/13/0172 zu entnehmen ist, ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Die objektiven Kriterien für den Vorsteuerabzug sind demnach nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Gleches gilt aber auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist. Denn in einer solchen Situation geht der Steuerpflichtige "den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig" (vgl.nur das Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 6.Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 53 ff). Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Lieferant des Steuerpflichtigen den Mehrwertsteuerbetrug begeht, oder ob dieser von einem anderen Händler in der Lieferkette verübt wird (vgl. die Urteile des Europäischen Gerichtshofs vom 6.Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn.45 f, und vom 6.Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn.40, sowie das Urteil des BFH vom 19.Mai 2010, XI R 78/07, UR 2010, 952, und Brandl, Karussellbetrug-Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in Achatz/Tumpel (Hrsg), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008), 145).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26.März 2014, 2009/13/0172 wurden mit dem AbgSiG 2007, BGBl.I Nr.99/2007, in § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 die letzten beiden Sätze angefügt, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wird, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, wobei dies insbesondere auch gilt, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft. Nach den Materialien zum AbgSiG 2007 (vgl. RV 270 BlgNr.23.GP, 12 f) kommt dieser Bestimmung nur klarstellender Charakter zu, da nach der Judikatur des EuGH einem Unternehmer kein Recht auf 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 Mehrwertsteuerbetrug behaftet war (Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 12.Jänner 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen Ltd. u.a., sowie vom 6.Juli 2006, C-439/04 und C-440/04,Kittel und Recolta Recycling). Der Europäische

Gerichtshof leitet die Versagung des Vorsteuerabzugs aus dem allgemeinen Verbot missbräuchlicher Praktiken sowie dem anerkannten und geförderten Ziel der Sechsten Richtlinie 77/388/ EWG, ABI. L145, S.1, bzw. der Richtlinie 2006/112/EG, ABI. L347, S.1, ab, Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Steuermisbrauch zu bekämpfen (vgl. etwa die Urteile des Europäischen Gerichtshofs vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, Rn. 70 f, vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 54, sowie vom 6. Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOCD, Rn. 35, mwN). Die sich aus der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs ergebende Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Einbindung des Steuerpflichtigen in einen Mehrwertsteuerbetrug ist somit auch im Geltungsbereich des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 in der Stammfassung für das Streitjahr 2002 zu beachten (vgl. in diesem Sinne bereits die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 2006, 2002/15/0203 und 2003/15/0015, weiters die Urteile des BFH vom 19. April 2007, V R 48/04, DStR 2007, 1524, vom 19. Mai 2010, XI R 78/07, UR 2010, 952, und vom 17. Juni 2010, XI B 88/09, BFH/NV 2010, 1875, sowie Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz. 94, und Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Rz. 46).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. März 2014, 2009/13/0172 obliegt es der Steuerbehörde, die objektiven Umstände hinreichend nachzuweisen, die belegen, dass der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen, weil die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt (vgl. die Urteile des Europäischen Gerichtshofs vom 21. Juni 2012, C-80/11 und C-142/11, Mahageben und David, Rn. 49, und 6. Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOCD, Rn. 43). Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat. Diese unterliegt 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 (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. Februar 2013, 2010/15/0027). Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Aspekte des Geschäftsfalles zur Auffassung gelangt, dass die Beschwerdeführerin von der Einbeziehung der strittigen Umsätze in einen Umsatzsteuerbetrug zumindest hätte wissen müssen. Dabei ist sie zutreffend davon ausgegangen, dass sich die Beschwerdeführerin als juristische Person das Wissen ihres Geschäftsführers (Vertreters) sowie die dienstlichen Kenntnisse der übrigen Mitarbeiter zurechnen lassen muss (vgl. insoweit Ruppe/Achatz, UStG4, § 12 Tz. 95 unter Verweis auf das Urteil des BFH vom 19. Mai 2010, XI R 78/07, UR 2010, 952).

Da für die Beurteilung, ob ein Unternehmer vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen, auf die Umstände des konkreten Einzelfalls abzustellen ist, können keine abschließenden Kriterien für das "Kennen" bzw. "Kennen müssen" einer

Einbeziehung in ein Mehrwertsteuerkarussell aufgestellt werden. Vielmehr sind in einer Gesamtbetrachtung alle Aspekte des Geschäftsfalles in die Beurteilung einzubeziehen (vgl. Brandl, Karussellbetrug - Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in Achatz/Tumpel (Hrsg), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008), 145 150).

Steht aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, hat das nationale Gericht das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen (vgl. nur das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 59, 61).

Nach dem Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Februar 2015, Ra 2014/13/0023, ergibt sich aus der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs, wie der Verwaltungsgerichtshof schon ausgesprochen hat, eine "Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Einbindung des Steuerpflichtigen in einen Mehrwertsteuerbetrug" (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. März 2014, 2009/13/0172).

Ein Steuerpflichtiger, der von der Einbindung des Umsatzes in eine Mehrwertsteuerhinterziehung weiß oder wissen müsste, geht den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig, weshalb ihm der "Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug" zu verweigern ist (vgl. Rn. 56 bis 59 und 61 der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs in den Rechtssachen Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, und seit den im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. März 2014, 2009/13/0172, zitierten etwa noch die Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs vom 13. März 2014, FIRIN, C-107/13, Rn. 40 bis 44, und vom 18. Dezember 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, C-131/13, Rn. 42 bis 69).

Nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes kommt es nicht darauf an, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, an den Fiskus entrichtet wurde (vgl. dazu die Entscheidungen des EuGH vom 3. März 2004, Transport Service, C-395/02, Rn. 26, vom 12. Jänner 2006, Optigen u.a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Rn. 54, vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Rn. 49, vom 21. Juni 2012, Mahageben und David, C-80/11 und C-142/11, Rn. 40, und vom 6. Dezember 2012, Bonik, C-285/11, Rn. 28). Steht fest, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, so hat das nationale Gericht das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wobei es keinen Unterschied macht, auf welcher Umsatzstufe der Lieferkette die Mehrwertsteuerhinterziehung erfolgt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. März 2014, 2009/13/0172).

Wie der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 21. Februar 2006 (C-255/02, UR 2006, LEXinform 0175994) entschieden hat, ist die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine

missbräuchliche Praxis darstellen. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der MwStSystRL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezeckt wird. Ist eine missbräuchliche Praxis festgestellt worden, so sind die diese Praxis bildenden Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte.

### **Erwägungen**

Die Eingangsrechnungen der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und des in Rede stehenden Einzelunternehmers C.M. mit der Angabe von Adressen, an denen die Gewerbebetriebe nicht existiert haben, stehen in Widerspruch zum Text des § 12 Abs.1 UStG 1994, mit dem der Gesetzgeber klar und eindeutig zum Ausdruck bringt, dass die durch die Hausverwaltung vertretene Bf. als Leistungsempfängerin über eine Urkunde verfügen muss, die den Anforderungen des § 11 entspricht. Dadurch, dass die in den Eingangsrechnungen der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und C.M. als leistungsausführende Unternehmen genannten Gewerbebetriebe unter den ausgewiesenen Adressen nicht existiert hatten, fehlte diesen Eingangsrechnungen das Merkmal des § 11 Abs.1 Z1. UStG 1994 und waren daher nicht als zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen (§ 11 UStG 1994) anzuerkennen. Müssen Rechnungen gemäß § 11 Z.1. UStG 1994 den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmens enthalten, so wäre selbst die Anführung des richtigen Namens, aber einer unrichtigen Adresse in jeder einzelnen der in Rede stehenden Eingangsrechnungen nicht ausreichend, den Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 zu begründen. Kann aufgrund der Beweislage davon ausgegangen werden, dass an den in den Rechnungen der Firmen A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und C.M. angeführten Geschäftssadressen der leistenden Unternehmen keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde, fehlt durch die Mangelhaftigkeit der Eingangsrechnungen bedingt eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994.

Auch wenn dem Firmenbuch die amtswegige Löschung der B-GmbH am 9.November 2012, der A-GmbH am 16.Oktober 2013 und der C-GmbH am 4.Juni 2014 ersichtlich ist, wäre eine Rechnungslegung nach Löschung des jeweiligen leistungsausführenden Unternehmens im Firmenbuch nicht schädlich gewesen, da die Löschung nicht die Rechtssubjekteigenschaft der juristischen Person beendet. Fehlt eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug betreffend die in Rede stehenden Eingangsrechnungen, so steht der Vorsteuerabzug nicht zu; die Gutgläubigkeit der Bf. als Leistungsempfängerin ist hierbei ohne Bedeutung.

Den Ausführungen betreffend Vorliegen objektiver Umstände, dass der Steuerpflichtige von der Steuerhinterziehung wusste oder wissen hätte müssen, wird erwidert,

dass Gutgläubigkeit nur vorliegt, wenn der Steuerpflichtige nicht wusste oder nicht wissen konnte bzw. nicht hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung involviert war. Steht aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen konnte bzw. hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, so ist der Vorsteuerabzug zu versagen. Das heißt, dass nur dann, wenn der Leistungsempfänger keine Anhaltspunkte dafür hat, dass der Leistende eine Steuerhinterziehung begeht bzw. in eine solche einbezogen ist, ihm der Vorsteuerabzug nicht verwehrt werden kann.

Im gegenständlichen Beschwerdefall hat die Bf. eine in der Rechtsform einer GmbH geführte Hausverwaltung mit der Verwaltung des Hauses A-Straße 1 beauftragt, womit das Verschulden der Hausverwaltung dem Verschulden der Bf. selbst gleichzuhalten ist. Dass die von der Bf. bevollmächtigte Hausverwaltung die objektiv gebotene und subjektiv mögliche Sorgfalt bei der Kontrolle der in Rede stehenden Rechnungen außer Acht gelassen hatte, war daran zu erkennen, dass es ihr unter den besonderen Verhältnissen des Beschwerdefalls auch zuzumuten war, sie tatsächlich aufzuwenden. Der Sorgfaltsmangel war darin gelegen, dass die Hausverwaltung es versäumt hatte, sich die für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs erforderlichen Informationen über die von R. mit den Firmen A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH, und den Einzelunternehmer C.M. abgeschlossenen Verträge samt Vertragspartnern zu verschaffen, und das Auftreten einer Person als Baumeister gegenüber Dritten geduldet hatte, die bei der Hausverwaltung angestellt war. Zum Beweis dafür sei der in der Senatsverhandlung vorgelegte Kostenvoranschlag der B-GmbH mit der Nennung eines Herrn R. mit dem Kürzel BM ins Treffen geführt.

Durch die Verwendung der Abkürzung des Berufstitels "BM" für das gemäß § 94 Z.5 GewO 1994 reglementierte Gewerbe "Baumeister" wird das Bild einer vom Angestellten R. entfalteten Tätigkeit vermittelt, die dieser gewerbsmäßig, somit gemäß § 1 Abs.2 GewO 1994 selbständig, regelmäßig und in der Absicht, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt ist, betreibt. § 99 Abs.1 GewO 1994 zufolge wäre R. als Baumeister (§ 94 Z.5) berechtigt, 1.Hochbauten, Tiefbauten und andere verwandte Bauten zu planen und zu berechnen, 2.Hochbauten, Tiefbauten und andere verwandte Bauten zu leiten, 3.Hochbauten, Tiefbauten und andere verwandte Bauten nach Maßgabe des Abs. 2 auch auszuführen und Hochbauten, Tiefbauten und andere verwandte Bauten abzubrechen, 4.Gerüste aufzustellen, für die statische Kenntnisse erforderlich sind, 5.zur Projektentwicklung, -leitung und -steuerung, zum Projektmanagement sowie zur Übernahme der Bauführung, 6.im Rahmen seiner Gewerbeberechtigung zur Vertretung seines Auftraggebers vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechts. Dass keine Angestellten, sondern **nur** Gewerbetreibende, deren Gewerbeberechtigung das Recht zur umfassenden Planung gemäß § 99 Abs.1 Z.1 beinhaltet, die Bezeichnung "Baumeister" verwenden dürfen und Gewerbetreibende, die zur Ausübung des Baumeistergewerbes eingeschränkt auf die Ausführung von Bauten berechtigt sind, keine Bezeichnung

verwenden dürfen, die den Eindruck erwecken könnte, dass sie zur Planung von Bauten berechtigt sind, ist § 99 Abs.5 GewO zu entnehmen.

Die Kenntnis der Hausverwaltung davon, dass R. ein Angestellter der Hausverwaltung und kein nach der Gewerbeordnung befugter Gewerbetreibender in den Streitjahren gewesen ist, heißt, dass die Hausverwaltung wusste, dass das Auftreten des in Rede stehenden Angestellten gegenüber Dritten als "BM" bei der Führung von Verhandlungen gegen die Bestimmung des §99 Abs.5 GewO verstößt. Trotzdem wurde dieser Kostenvoranschlag von der Hausverwaltung an die Bf. weitergeleitet und damit die Bf. über die Rechte und Pflichten des R. unrichtig informiert.

Das Versäumnis der Hausverwaltung von Kontrollmaßnahmen, die betreffend der Tätigkeit des Angestellten R. bei der Empfehlung für die Auftragsvergabe an Unternehmen notwendig und der Hausverwaltung zuzumuten gewesen wären, wird nicht nur durch diesen an die Bf. zugestellten Kostenvoranschlag der B-GmbH mit der Abkürzung BM, sondern auch durch das von der steuerlichen Vertretung in der Senatsverhandlung als Beweismittel vorgelegte Urteil des Landesgerichts für Strafsachen, Zi. XXHvO/0b vom 15. April 2014 über R. wegen des Verbrechens des gewerbsmäßig schweren Betrugs nach §§ 146, 147 Abs.1 Z.1, Abs.3, 148 2. Fall StGB dokumentiert.

Betreffend dieses Urteil brachte der steuerliche Vertreter in der Senatsverhandlung zwar vor, dass diesem nach der Hausverwaltung die Unregelmäßigkeiten nicht vorgeworfen werden könnten, jedoch war dem Urteil auch zu entnehmen, dass R. vor seiner Pensionierung über mehrere Jahre hinweg bei der Hausverwaltung angestellt gewesen war. Nach den Ausführungen auf der Seite 11 des Urteils "*gehörte zu den Aufgaben des R. vor allem die eigenverantwortliche Besorgung von Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten der verwalteten Liegenschaften. Dazu war er beauftragt und ermächtigt, direkt mit Baugewerbetreibenden Verträge über die durchzuführenden Handwerksarbeiten abzuschließen. In weiterer Folge hatte er die jeweiligen Baustellen zu beaufsichtigen und die von den beauftragten Unternehmern gelegten Rechnungen auf ihre Übereinstimmung mit den tatsächlich erbrachten Leistungen zu kontrollieren. Selbst über das Vermögen der Hausverwaltung zu verfügen, mithin die Rechnungen zur Bezahlung freizugeben, war er hingegen nicht berechtigt. Gleichfalls war es ihm nicht gestattet, die Leistungen selbst zu erbringen, weil für deren Verrechnung und ordnungsgemäße Verbuchung jedenfalls Rechnungen benötigt wurden.*"

Aus den Seiten 40ff. des zuvor zitierten Urteils war zu entnehmen, dass R. "*nicht nur den Auftrag, sondern auch die entsprechenden Vollmachten hatte, zur Instandhaltung und Instandsetzung der von den Gebäudeverwaltungen betreuten Liegenschaften notwendige und zweckmäßige Arbeiten in Auftrag zu geben. Die ihm dabei von F.C. gesetzte Vorgabe, aus gewährleistungsrechtlichen und abrechnungstechnischen Gründen nur konzessionierte Professionisten zu beauftragen, stellt sich solcherart als nur im Innenverhältnis beachtliche Weisung dar, die den Umfang der wirksamen Außenvertretung nicht beschränkt. Die tatsächlich nicht mit befugten Gewerbetreibenden, sondern mit Schwarzarbeitern geschlossenen Werk- oder Dienstverträge sind daher grundsätzlich rechtswirksam zu Stande gekommen.... Hier bestand die vertragsgemäße*

*Leistung des drittangeklagten R. ... ausschließlich in der getreuen Besorgung der übertragenen Geschäfte - mithin der Beauftragung Dritter- nicht aber in der Erbringung deren Leistungen."*

Nach der Aktenlage wusste die Hausverwaltung somit, dass ihr Angestellter kein Gewerbetreibender im Sinne eines Baumeisters war und somit unzulässigerweise die Bezeichnung Baumeister verwendet hatte, um den Eindruck zu erwecken, dass er zur Planung von Bauten berechtigt wäre, und erlaubte es ihrem Angestellten dennoch, mit Baugewerbetreibenden Verträgen über die durchzuführenden Handwerksarbeiten abzuschließen, wobei R. in weiterer Folge die jeweiligen Baustellen zu beaufsichtigen und die von den beauftragten Unternehmen gelegten Rechnungen lediglich auf ihre Übereinstimmung mit den tatsächlich erbrachten Leistungen zu kontrollieren hatte.

Der als Beweismittel angebotene Kostenvoranschlag der B-GmbH vom 14. Oktober 2010 in Verbindung mit dem als Beweismittel vorgelegten Urteil des Landesgerichts für Strafsachen vom 15. April 2014 verschaffte somit Gewissheit über Täuschungshandlungen des R., bei der die Hausverwaltung wusste, dass R. sich widerrechtlich als Baumeister bezeichnet hatte, und das Versäumnis der Hausverwaltung, sich Gewissheit über die Richtigkeit der zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs erforderlichen Rechnungsdaten betreffend die Firmen A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und das Einzelunternehmen C.M. zu verschaffen.

Der Hausverwaltung ist hinsichtlich der Kenntnis oder des Kennenmüssens der objektiven Umstände, wonach sie an einer Steuerhinterziehung beteiligt war, nicht nur das etwaige Wissen ihres Geschäftsführers als ihres gesetzlichen Vertreters, sondern auch das des Angestellten R. zuzurechnen. Eine Wissenszurechnung kommt jedoch nur für die Kenntnisse in Betracht, welche die Mitarbeiter infolge der vorgesehenen Arbeitsteilung und Organisation des Betriebs im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit erlangt haben. Unbestritten ist zwar, dass die Leistungen erbracht worden sind, jedoch weisen die Rechnungen leistungsausführende Unternehmen aus, die an der jeweiligen Geschäftsadresse nicht existiert hatten. Mit der Geltendmachung der Vorsteuern aufgrund von Rechnungen, die nicht das Rechnungsmerkmal des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 erfüllten, lag der Sorgfaltsmangel darin, dass sich die Hausverwaltung auf Unterlassungshandlungen eingelassen hatte, wodurch es verabsäumt wurde, die Rechnungen auf die Erfüllung der Rechungsmerkmale des § 11 UStG 1994 hin zu prüfen. Da es der Hausverwaltung zuzumuten war, die beanstandeten Rechnungen tatsächlich auf Erfüllung des Rechnungsmerkmals des § 11 Abs. 1 UStG 1994 hin zu prüfen, war die Außerachtlassung der objektiv gebotenen und subjektiven möglichen Sorgfalt der Hausverwaltung vorzuwerfen. Das Verschulden des Vertreters war wiederum dem Verschulden des Vertretenen gleichzusetzen.

Eine Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 ist eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Essentielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 iVm § 11 Abs. 1 leg. cit. ist die u.a. eindeutige Identifizierbarkeit des Rechnungsausstellers allein anhand der in der Rechnung angeführten

Identifikationsmerkmale. Da die Bf. als Leistungsempfängerin eines im Einklang mit den bestehenden Gesetzen abgewickelten Rechtsgeschäftes dem jeweiligen Leistungserbringer gegenüber einen Anspruch darauf hat, von diesem eine dem Gesetz entsprechend gestaltete Rechnung ausgestellt zu erhalten, lässt sich mit dem Hinweis auf den guten Glauben im geschäftlichen Verkehr nicht erfolgreich argumentieren. Das Risiko einer Enttäuschung in seinem guten Glauben hat der zu tragen, der im guten Glauben handelt. Bleibt der Leistungserbringer für die Bf. greifbar, werden sich unterlaufene Fehler in der Rechnungslegung im Innenverhältnis zwischen den Vertragspartnern, und sei es durch Ausstellung einer berichtigten Rechnung, beheben lassen. Die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringens aber ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat. Für eine Überwälzung dieses Risikos in Form der Anerkennung eines Vorsteuerabzuges für die von den Firmen A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und C.M. ausgestellten Rechnungen besteht kein rechtlicher Grund.

Solange die Rechnungsaussteller A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH, und C.M. die fehlerhaften Eingangsrechnungen nicht berichtigen oder die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt haben, schulden sie zwar die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, jedoch kann der Rechnungsempfänger die Umsatzsteuer dennoch nicht als Vorsteuer abziehen, weil nur zutreffend in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden kann.

Mit dem in der Senatsverhandlung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Dezember 2015, 2012/13/0007, war für die Bf. nichts zu gewinnen, wird doch gerade in diesem Erkenntnis auf den Sinn der Gesetzesbestimmung über die Rechnungsausstellung nach § 11 Abs.1 Z.1 UStG 1994 verwiesen, der es sei, dass der Rechnung eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sei, der tatsächlich geliefert oder geleistet habe, um - auch im Sinne des Unionsrechts - eine "genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden" (vgl. in diesem Zusammenhang etwa auch das Urteil des EuGH vom 6. September 2012, C-324/11, EU:C:2012:549, Toth, Rn. 30). Im Gegensatz zu dem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs zugrunde gelegenen Sachverhalt, in dem aus dem beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid nicht hervorgegangen war, dass die als Lieferantin auf den Rechnungen aufscheinende B.C. mit der dort angegebenen Anschrift für umsatzsteuerrechtliche Zwecke nicht greifbar (oder auch konkret nicht Lieferantin) gewesen wäre, ging aus dem Bericht gemäß § 150 BAO sehr wohl hervor, dass die als leistende Unternehmen in den Eingangsrechnungen aufscheinenden Kapitalgesellschaften mit den dort angegebenen Anschriften für umsatzsteuerrechtliche Zwecke nicht greifbar waren. Auf den Vorhalt in der Beschwerdevorentscheidung, derzufolge das jeweils zuständige Finanzamt bei sämtlichen Firmen an den angeblichen Betriebsadressen mehrmals erfolglos versucht hätte, mit den zuständigen Firmenvertretern Kontakt aufzunehmen, aber in keinem einzigen Fall die Existenz der jeweiligen Firma unter der im Firmenbuch angegebenen Adresse verifizieren habe können, sei verwiesen.

Aufgrund der im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltsfeststellungen betreffend Rechnungsmängel war die Beschwerde gegen die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer 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.

Gegen die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 ist eine Revision unzulässig, weil den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Oktober 2010, 2008/15/0124, 28. September 2011, 2010/13/0146, und 24. Mai 2012, 2008/15/0211, zufolge der Vorsteuerabzug dann vorgenommen werden kann, wenn die Leistung erbracht und **eine formgerechte Rechnung** vorliegt (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup>, Tz 1445 ff). Ob der Rechnungsaussteller auch der leistende Unternehmer ist, ist eine Sachverhaltsfrage. Dass in einer Rechnung (soll sie das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln) die Namen und Anschriften des leistenden Unternehmers und des Abnehmers der Leistung sowie Art und Umfang der sonstigen Leistung angegeben sein **müssen**, steht in Einklang mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben (vgl. hierzu die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 2. September 2009, 2008/15/0065, und 24. Februar 2011, 2007/15/0004).

### **2. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012**

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 unter der Tz. 1 des Berichts gemäß § 150 BAO vom 27. Februar 2015 Feststellungen getroffen worden waren, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Streitjahre erforderlich gemacht haben.

### **Rechtslage**

Nach § 303 Abs.1 lit.b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, Rz.21 zu § 303, sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26.Jänner 1999, 98/14/0038; 26.Juli 2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19. November 1998, 96/15/0148; 26. Juli 2000, 95/14/0094; 21. November 2007, 2006/13/0107; 26. Februar 2013, 2010/15/0064). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14. Juni 1982, 82/12/0056).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, Rz.24 zu § 303, ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.Februar 2010, 2006/15/0314; 29.Juli 2010, 2006/15/0006; 31. Mai 2011, 2009/15/0135; 19. September 2013, 2011/15/0157).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9. Juli 1997, 96/13/0185).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, Rz.33 zu § 300, schließt ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (z.B. VwGH 25.Oktober 2001, 98/15/0190; 23.Februar 2005, 2001/14/0007; 22.März 2006, 2002/13/0029; 17. Dezember 2008, 2006/13/0114; 23. November 2011, 2008/13/0090). Ein solches behördliches Verschulden ist aber unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (z.B. VwGH 9. November 1988, 87/13/0096).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, Rz.35 zu § 300, sind an das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (z.B. VwGH 27. November 2001, 97/14/0110; 19. September 2007, 2003/13/0115; 21.Februar 2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (VwGH 14. November 1990, 86/13/0059). Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30. September 1987, 87/13/0006). Fest steht, dass zum Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 die beanstandeten Rechnungen den für die Anerkennung

des Vorsteuerabzugs gemäß § 12 Abs.1 UStG 1994 erforderlichen Kriterien des § 11 UStG 1994 nicht entsprochen hatten und das Verschulden der Hausverwaltung der Bf. zuzurechnen war. Die Kenntnis dieser Tatsache in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis der Verfahren hätten daher im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

### **Zulässigkeit einer 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. Auf die im Erkenntnis zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs wird verwiesen.

Gegen die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 ist die Revision unzulässig, weil die Feststellung des Bestands einer neuen Tatsache im Sinn des § 300 BAO eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage beantwortet.

Wien, am 4. Juli 2016