

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, über die Beschwerden vom 5. Dezember 2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 6/7/15 vom 29. Oktober 2012, betreffend Umsatzsteuer 2010 samt Verspätungszuschlag, Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2010, Umsatzsteuerfestsetzung 11/2011 und 12/2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2010, den Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2010 und die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 11/2011 und 12/2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Gesellschafter der X (Beschwerdeführerin i.d.F. Bf.) sind S (als unbeschränkt haftender Gesellschafter) sowie V als Kommanditistin.

Bei der Bf. wurde eine abgabenrechtlichen Prüfung für das Jahr 2010 sowie eine Nachschau für den Zeitraum 5-12/2011 abgeführt.

Im Zuge der Prüfungshandlungen wurde festgestellt, dass die Bf. im Jahr 2010 Fremdleistungen von der N (i.d.F. N1), einer Gesellschaft, die von der Außenprüfung

(i.d.F. Ap.) als Betrugsfirma qualifiziert wurde, bezogen hatte. Da die Empfänger der Rechnungsbeträge nicht genannt worden seien, wurden in Anwendung des § 162 BAO Aufwendungen für Rechnungen i.H.v. netto € 112.772,48 steuerlich nicht anerkannt und die darin ausgewiesenen Vorsteuern mangels zutreffender Unternehmeranschrift nicht zum Abzug zugelassen.

Weiters führten an die Bf. ergangene Rechnungen der D (i.d.F. D1) in den Voranmeldungszeiträumen 11-12/2010 zu Vorsteuerminderungen, da es sich bei dieser Gesellschaft nach Ansicht der Ap. ebenfalls um eine Betrugsfirma handelte.

Die zuständige Behörde (Finanzamt Wien 6/7/15) folgte den Ausführungen der Außenprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen Umsatzsteuerbescheid für 2010, einen Bescheid über die Festsetzung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010, einen gemäß § 295 (3) BAO geänderten Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2010 sowie Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 11/2010 bzw. 12/2010.

Im Ap.-Bericht wurde unter Tz. 3 festgestellt, dass es sich bei der N1 um ein Unternehmen handle, dass als Betrugsfirma einzustufen sei. Die Funktion solcher Unternehmen würde in der Erfüllung von Sozialbetrugs- und Hinterziehungstatbeständen liegen.

Solche Gesellschaften würden Dienstnehmer anmelden, wobei bereits bei der Anmeldung die Absicht bestehe, keine Sozialabgaben und Beiträge bzw. lohnabhängige Abgaben zu leisten. Weiters würden Scheinrechnungen erstellt um es den Tätern zu ermöglichen u.a. Steuern und Abgaben zu verkürzen.

Zur N1 habe die Bf. angeführt, dass der Kontakt mit einem Herrn ‚M‘ zustande gekommen sei. Unterlagen wie ein Firmenbuchauszug, Nachweise über den Besitz einer Steuer- bzw. UID-Nummer bzw. Gewerbeschein seien nicht vorgelegt worden. Da die Bf. behauptet habe, eine Einsichtnahme in den Gewerbeschein der Firma genommen zu haben sei fraglich, weshalb sie nicht erkannt habe, dass die N1 keine Befugnis für die beauftragten Schneeräumungen besessen habe.

Ermittlungen der Behörde hätten ergeben, dass die N1 in den Bezug habenden Leistungszeiträumen (1-4/2010 bzw. 11/2010) keinen einzigen Arbeiter beim Sozialversicherungsträger angemeldet habe. Man habe sich lt. Vorhaltsbeantwortung vielmehr darauf verlassen, dass Herr M nur mit angemeldeten Leuten mit Arbeitserlaubnis arbeiten würde.

Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über handelnde Personen oder sonstiger Schriftverkehr (z.B. Stundenaufzeichnungen, e-mail, Faxe, Besprechungsprotokolle) hätten nicht vorgelegt werden können. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, hohe Rechnungsbeträge in einem Kaffeehaus in bar zu überreichen, zumal auf den Rechnungen auch eine Bankverbindung angeführt sei.

In den Rechnungen würden auch Angaben über das verwendete Material und den Arbeitseinsatz des Personals fehlen.

Unüblich sei auch, dass bei Subleistungen keine schriftlichen Unterlagen zu Beweis Zwecken (Gewährleistungsansprüche) bzw. allfälligen Klagen auf Vertragserfüllung erstellt worden seien.

Die Unterschriften auf den Auftragsschreiben bzw. Kassenbelegen würden von den Musterzeichnungserklärungen des Geschäftsführers abweichen. Die Empfänger der Beträge seien unbekannt, dem § 162 BAO damit nicht entsprochen worden und der Aufwand zur Gänze nicht anzuerkennen gewesen.

Die laut Umsatzsteuergesetz erforderlichen Rechnungsmerkmale wurden näher dargestellt. Dazu führt die Ap. aus, dass eine richtige Unternehmensanschrift materiellrechtliches Tatbestandselement des Vorsteuerabzugs sei. Nach den Ermittlungsergebnissen sei davon auszugehen, dass die genannten Gesellschaften an den in den Rechnungen angeführten Adressen, die im Firmenbuch als Geschäftsanschrift genannt seien, keine Geschäftstätigkeit entfaltet hätten.

Mit 3 Schriftsätzen vom 5. Dezember 2012 erhob die Bf. als Beschwerden zu wertende Berufungen gegen obige Bescheide.

Bei der Darstellung der Ap. (rechtliche Würdigung zur Umsatzsteuer) wonach es sich bei der N1 um ein Unternehmen handle, dass an den in den Rechnungen angegebenen Adressen keine Geschäftstätigkeit entfaltet habe, handle es sich um eine schlichte Behauptung. Die Nichtanerkennung des Aufwandes führe de facto zu einer Schätzung, da nach dem VwGH-Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2008/15/0027 bereits eine Kürzung einer Ausgabenkategorie um 25% eine solche darstelle.

Ziel einer Schätzung sei eine möglichst genaue Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, wobei u.a. die Schätzungsmethode und die der Schätzung zugrundeliegenden Sachverhaltsannahmen darzulegen seien. Das Ergebnis der Schätzung müsse die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Im vorliegenden Fall seien weder die Schätzungsmethode noch die Besteuerungsgrundlagen für die Berechnung dargelegt worden. Dies würde dazu führen, dass die Bf. mit einem steuerbaren Umsatz i.H.v. € 363.793,04 einen Gewinn (nach Abzug des Grundfreibetrages) i.H.v. € 153.954,70 und somit eine Umsatzrendite i.H.v. über 40% erzielt habe.

In den beiden weiteren Schriftsätzen die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 11/2011 bzw. 12/2011 darstellen, wird wiederum dargelegt, dass es sich bei der von der Ap. in ihrem Bericht in Tz. 7 getroffenen rechtlichen Würdigung, wonach es sich bei der D1 um ein Unternehmen handle, dass an der in den Rechnungen angeführten Adresse, die im Firmenbuch als Geschäftsanschrift aufscheinen würde, keine Geschäftstätigkeit entfaltet habe, um eine schlichte Behauptung handle. Es sei nicht detailliert dargelegt worden, in welchen Punkten die erforderlichen Rechnungsmerkmale nicht vorliegen würden.

In der Stellungnahme der Ap. vom 27. Februar 2013 wurde zu dem Umsatzsteuerbescheid 2010 bzw. den bekämpften Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden ausgeführt, dass

die richtige Unternehmensanschrift ein materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzugs darstelle.

Zur Beschwerde über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wird dargelegt, dass die Nichtanerkennung des Aufwandes aus den Rechnungen der N1 auf Grundlage des § 162 BAO erfolgt sei und diese Bestimmung eine Schätzung gemäß § 184 BAO nicht zulasse.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes (i.d.F. BFG) war festzustellen, dass der unbeschränkt haftende Gesellschafter der Bf., S seit 6. Juli 2016 über keine gültige Meldeadresse im Inland verfügt.

Die im Firmenbuch ausgewiesene Kommanditistin, V (Ehegattin des S) wurde daraufhin mit Vorhalt vom 22. Dezember 2017 aufgefordert, eine Wohnadresse bekannt zu geben, unter der ihr Ehegatte postalisch erreichbar sei.

V bzw. S sprachen am 12. Jänner 2018 beim BFG vor und überbrachten eine schriftliche Antwort zum Vorhalt des BFG aus dem hervorgeht, dass V über den Wohnort von S nicht informiert ist.

In einer vom BFG verfassten Niederschrift erklärte S, derzeit ohne feste Adresse zu sein. V wurde zur Empfangnahme von an die Bf. gerichteten Schriftstücken an ihrer Wohnadresse z Wien bevollmächtigt.

über die Beschwerde wurde erwogen:

Umsatzsteuerbescheid 2010, Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 11/2011, 12/2011

§ 2 (1) UStG 1994 lautet:

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

§ 11 Abs. 1 UStG lautet (auszugsweise):

Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

...

Die Ap. verweist in ihren Bescheiden in der Begründung der Ablehnung des Vorsteuerabzuges auf ihren Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (vgl.

Niederschrift über die Schlussbesprechung, Tz. 4,5,7) auf die Unternehmensanschrift als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzugs. Sie nimmt es nach den ihr vorliegenden Ermittlungsergebnissen als erwiesen an, dass die N1 bzw. die D1 an den in den Rechnungen angeführten Adressen keine Geschäftstätigkeit entfaltet haben.

N1

Es liegen gesamt 5 Eingangsrechnungen der N1 über einen Gesamtbetrag von € 112.772,48 netto (vgl. Beilage 2/5 zum Ap.-Bericht) vor. Die Rechnungen betreffen inhaltlich Leistungen betreffend Schneeräumung für die Zeiträume November 2009-April 2009 und Oktober 2010 bis November 2010.

Die Bf. erläutert in ihrer Beschwerde, dass die Ap. nicht detailliert dargelegt hat, in welchen Punkten die notwendigen Merkmale einer Rechnung nicht vorliegen würden. Der Bescheid sei somit mangelhaft begründet und daher rechtswidrig ergangen.

Dazu ist festzustellen dass Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren saniert werden können, vgl. Ritz, BAO⁶ § 93 Rz. 16 (mit Verweis auf VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282).

Das Finanzamt wurde vom BFG aufgefordert darzulegen, aus welchen Gründen sie die Adresse am Firmensitz, wie unter Tz. 7 der Niederschrift angeführt, als Scheinadressen behandelt hat.

Neben der Darstellung, dass die in Tz. 3 des Berichtes benannte Vorhaltsbeantwortung nicht mehr auffindbar ist, wurde zur N1 ein mail aus einem Erhebungsbogen vom 24. Februar 2012 vorgelegt, nachdem es sich bei der Adresse y2 um ein sogenanntes ‚virtuelles Büro‘ gehandelt haben soll.

In einem ebenfalls beigebrachten Ap.-Bericht der N1 (Prüfungszeitraum dort 2010-2013) wird festgestellt, dass die Gesellschaft am 26. November 2009 einen Antrag auf Änderung der Firmenadresse auf y2 gestellt hat und mit der Firma R1 mit Beginn 19. November 2009 einen Online-Vertrag über ein virtuelles Büro vom Typ ‚Mailbox Plus‘ abgeschlossen hatte.

Dieser beinhaltet als Leistungsinhalt u.a. die Auswahl einer Geschäftsadresse in bester Lage, den Posteingabe und die Paketannahme sowie die Verwendung der Adresse auf Briefpapier und Visitenkarten. Bei der R1 GmbH handelt es sich um ein Unternehmen, dass Büroräume und Dienstleistungen (Entgegennahme und Verteilung von Postsendungen, Telefon-, Fax- und E-Mail Dienste) an dieser Adresse anbietet.

Nach Auskunft einer Front-Office-Mitarbeiterin hatte man mangels Erreichbarkeit keinen Telefon- sondern nur e-mail Kontakt und die Adresse diene nur als Postadresse.

Die Bezahlung der Rechnungen an die N1 erfolgte gemäß dem do. Ap.-Bericht (Tz. 9) fast ausschließlich in bar, wobei ein tatsächlicher Zahlungsfluss von den Zahlungsempfängern nicht festgestellt werden konnte. Der Firmenname der N1 wurde demnach nur benutzt, um den jeweiligen Rechnungsempfängern die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges zu gewähren

bzw. die Grundlage für eine Gewinnminderung über fingierte Rechnungen zu schaffen (do. Tz. 9).

Folgt man der Ap., die davon ausgeht, dass die Rechnungsadresse den Sitz des Unternehmens benannte aber dort keine wirtschaftliche Aktivität entfaltet wurde, worauf die Angaben über den Vertragsinhalt mit der Firma R1 bzw. die Aussagen einer dortigen Mitarbeiterin hindeuten, könnte alleine damit unter Bezugnahme auf die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH (vgl. unten Butin, C 375/15) der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

Ein solcher wäre nur dann zulässig, wenn die Bf. wusste oder wissen musste, dass die Umsätze der Bf. mit der N1 im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehung oder anderen Finanzvergehen standen.

Dazu hat der VwGH in Bezug auf die umsatzsteuerliche Beurteilung im Erkenntnis vom 26. März 2014 ZI. 2009/13/0172 unter Bezugnahme auf die Judikatur des EuGH dargelegt:

„Wie der EuGH in mittlerweile ständiger Judikatur ausführt, 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. Gleiches 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.“

In seinem Erkenntnis vom 14. Oktober 2010 ZI. 2008/15/0124 führt der VwGH weiter aus: *„Konnte aber die belangte Behörde ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften davon ausgehen, dass die I GmbH nicht der Erbringer der in den Rechnungen bezeichneten Leistungen gewesen ist und auch nicht die in den Rechnungen genannten Beträge erhalten hat, dann wurde der Beschwerdeführerin die Geltendmachung der in diesen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer zu Recht versagt und die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge zu Recht nicht als Betriebsausgabe zugelassen.“*

Zur Beurteilung, ob die N1 als Erbringer der in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen in Frage kommt, können auch die übrigen Angaben gemäß Tz. 3 und 6 des Ap-Berichts, die das Feststellungsverfahren für 2010 betrifft herangezogen werden. Dort finden sich Ermittlungsergebnisse zu dieser Gesellschaft, woraus nach Ansicht der Ap. hervorgeht, dass eine Betrugsfirma vorliegt.

So haben Ermittlungen der Behörde ergeben, dass die N1 in den fraglichen Leistungszeiträumen über keine beim Sozialversicherungsträger angemeldeten Arbeiter verfügt hat. Man habe sich lt. Vorhaltsbeantwortung darauf verlassen, dass M (M1, Gf. der N1) nur mit angemeldeten Leuten mit Arbeitserlaubnis arbeiten würde.

Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über handelnde Personen oder sonstiger Schriftverkehr (z.B. Stundenaufzeichnungen, e-mail, Faxe, Besprechungsprotokolle) wurde nicht vorgelegt, ein ungewöhnlicher Umstand,

da derartige Unterlagen üblicherweise schon zu Beweis Zwecken z.B. betreffend künftige Gewährleistungsansprüche erstellt und aufbewahrt werden. Es widerspricht auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, hohe Rechnungsbeträge in einem Kaffeehaus in bar zu überreichen, zumal auf den Rechnungen auch eine Bankverbindung aufscheint. Laut Tz. 6 des Ap.-Berichts weichen die Unterschriften auf den Auftragsschreiben bzw. Kassenbelegen von den Musterzeichnungserklärungen des Geschäftsführers der N1, M (Gf. im Firmenbuch seit 19. Oktober 2009) ab, weshalb die Empfänger der Beträge nicht bekannt sind.

Im Zuge einer bei N1 durchgeführten Betriebsprüfung wurde weiters festgestellt, dass die Leistungen dieser Gesellschaft, sofern sie nicht mit eigenen Arbeitern tätig wurde (was andere Leistungszeiträume betrifft), ausschließlich von der B erbracht worden sein sollen, wobei diese Gesellschaft ihrerseits als Scheinrechnungen ausstellendes Betrugsunternehmen qualifiziert wurde. Wer die in den Rechnungen der N1 an die Bf. aufscheinenden Leistungen erbracht haben soll, bleibt somit fraglich.

Ein weiterer deutlicher Hinweis auf das Vorliegen fingierter Rechnungen ergibt sich daraus, dass über die Leistungen der N1 an die Bf. mit 5 Rechnungen, datiert zwischen 8. Jänner 2010 und 5. November 2010 mit 5 fortlaufenden Nummern (ReNr. 74-78) abgerechnet wurde. Dies würde bedeuten, dass, geht man von einer operativen Firma aus, die N1 zwischen Jänner und November 2010 nur für die Bf. tätig war und sonst keine weiteren Leistungen an Dritte erbrachte - eine völlig unrealistische Annahme.

Aufgrund der Feststellungen der Ap. zur N1 ist unzweifelhaft anzunehmen, dass es sich bei dieser Gesellschaft um ein Scheinunternehmen gehandelt hat und dies der Bf. bewusst war.

Das BFG geht in Ansehung des dargelegten Sachverhalts davon aus, dass alle Rechnungen sowie Kassenquittungen der N1 von bis dato unbekannten Personen erstellt wurden um der Bf. u.a. den Vorsteuerabzug zu ermöglichen.

Daraus folgt, dass die Bf. wusste oder zumindest wissen musste, dass die an sie erbrachte Leistung nicht von der N1 erbracht worden sein konnte.

Ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der N1 steht somit nicht zu.

D1

In Tz. 5 des Ap.-Berichtes, 'Umsatzsteuernachschauzeitraum' wird auf die rechtliche Würdigung (Tz. 7) bzw. (nicht näher spezifiziert) darauf verwiesen, dass es sich bei der D1 um eine Betrugsfirma handelt.

Zur D1 erläutert das Prüfungsorgan dem BFG nach Anfrage, dass die im Anhang zum Bericht erwähnten Rechnungen der D1 an die Bf. nicht mehr aufzufinden seien.

Vorgelegt wurde dem BFG ein Auszug aus einem Erhebungsbericht der Abgabensicherung aus dem hervorgeht, dass an dem Betriebsort eine mit Ausnahme zweier Tische und eines Bettes völlig leerstehende Wohnung vorgefunden wurde. Es seien dort weder Lebensmittel noch Bekleidung vorhanden gewesen. Die Postsendungen

hätten auf die D1 und weitere Firmen bzw. Personen gelaute. Zum Hauptmieter, einen C habe es keine weiteren Auskünfte gegeben.

Im Arbeitsbogen findet sich zu diesem Unternehmen lediglich ein Firmenbuchauszug, eine Musterfirmazeichnungserklärung, das Ergebnis einer Dienstgebersuchabfrage bei der Sozialversicherung aus der hervorgeht, dass im Abfragezeitraum zwischen 1. November 2011 und 30. April 2012 48 Arbeiter bei dieser Firma beschäftigt waren sowie ein Gewerberegisterauszug, wonach die D1 ab 3. November 2011 zur Ausübung der Gewerbeart Baumeister bzw. Brunnenmeister berechtigt war.

Von der D1 wurden lt. Beilage 5 zum Ap.-Bericht 2 Rechnungen, vom 2.11.2011 bzw. vom 5.12.2011 jeweils über netto € 20.900,- über die Lieferung von 22 Paletten Kalium Carbonat gelegt.

In einem Bericht zu einer Außenprüfung bei der D1 (Prüfungszeitraum 2/2011) wurde unter Tz. 1 zwar festgestellt, dass es sich um eine Scheinfirma handelt, unter der do. Tz. 2 werden ebendieser Gesellschaft aber Umsätze aus 48 im Jahr 2011 nicht erfassten Ausgangsrechnungen zugerechnet.

Die Ap. ist im dortigen Verfahren somit von einer Umsätze erbringenden Gesellschaft ausgegangen.

Bei einer nachfolgenden Nachschau der Behörde bei der D1 (Niederschrift vom 29. Oktober 2012) wurden für den Zeitraum 4-9/2012 im Schätzungsweg Umsätze i.H.v. monatlich € 400.000,- angesetzt.

Vom BFG angeforderte Unterlagen zu dieser Gesellschaft beschränken sich auf die Beschreibung einer im Zuge einer Begehung vorgefundenen leerstehenden Wohnung. Um welche Adresse es sich dabei handelt, ist dieser Darstellung ‚Auszug aus dem AIS‘ nicht zu entnehmen. Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass es sich um bei der Wohnung um den Sitz der D1 gehandelt hat (der Sitz der Gesellschaft lag von 8.4.2011 bis 24.4.2012 in E) und dort keine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet wurde, rechtfertigt dies noch keine Versagung des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen der D1.

Die alleinige Feststellung, dass als Firmensitz eine leerstehende Wohnung fungierte, ist nach der Rechtsprechung des EuGH für die Versagung des Vorsteuerabzugs nicht ausreichend. So hat der EuGH in seinem Urteil vom 15. November 2015 (C/374-15 zusammengefasst mit bzw. Butin, C/375-15) dargelegt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht davon abhängig gemacht werden darf, dass der Aussteller der Rechnung seine wirtschaftliche Tätigkeit unter der Anschrift auf der Rechnung auch tatsächlich entfaltet.

Der Gerichtshof führt unter Rz. 35 des Urteils aus:

„Weiter ist festzustellen, dass der Begriff „Anschrift“ allgemein weit verstanden wird. Wie der Generalanwalt in Nr. 36 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, umfasst die gewöhnliche Bedeutung dieses Begriffs jede Art von Anschrift, einschließlich einer Briefkastenanschrift, sofern die Person unter dieser Anschrift erreichbar ist.“

Die von der Ap. gegenständlich im Zuge der Prüfungshandlungen durchgeführten Abfragen, wonach die D1 über Dienstnehmer und eine Gewerbeberechtigung verfügte

deuten ebenso Richtung einer tätigen Gesellschaft wie die Zurechnung von Umsätzen an diese aufgrund der bei ihr abgehaltenen Prüfungshandlungen.

Dass die D1 somit nicht Erbringer der in den Rechnungen bezeichneten Leistungen gewesen sein soll und die Bf. überdies wusste oder wissen musste, dass diese in Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung stehen, lässt sich aus den Feststellungen der Ap. nicht ableiten.

Die Versagung des Vorsteuerabzuges erfolgte aufgrund des festgestellten Sachverhalts sowie der dargelegten Rechtslage somit zu Unrecht. Die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide der Zeiträume November und Dezember 2011 sind somit zu korrigieren (s. unten).

Festsetzung von Einkünften gemäß § 188 BAO

Wie unter dem Punkt Umsatzsteuer/N1 dargestellt, kam die Ap. aufgrund ihrer Ermittlungsergebnisse zu dem Schluss, dass es sich bei der N1 um eine Betrugsfirma gehandelt hat, die die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht hat. Aufgrund dieser Ansicht erging am 7. Februar 2012 ein Vorhalt zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO an die Bf. in der auf die damit verbundenen Folgen der Nichtbenennung der Empfänger der abgesetzten Beträge hingewiesen wurde. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

In ihrer als Beschwerde zu wertenden Berufung erläutert die Bf., der angefochtene Bescheid gemäß § 188 BAO stelle nicht expressis verbis, jedoch de facto eine Schätzung dar. Ziel der Schätzung sei eine möglichst genaue Feststellung der Besteuerungsgrundlagen die auch zu begründen sei. Im vorliegenden Fall sei weder die Schätzungsmethode noch die zugrunde gelegten Sachverhalte oder die Berechnung dargelegt worden.

Mit ihren Ausführungen, wonach die Abgabenbehörde eine Schätzung der Abgaben (i.S.d. § 184 BAO) durchgeführt hat, ist die Bf. im Unrecht, erfolgte die Festsetzung der Abgabe doch in Anwendung des § 162 BAO.

§ 162 BAO lautet:

(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Zur Nichtanerkennung der Aufwendungen infolge Nichtnennung der Empfänger der Leistungen gemäß § 162 BAO ist anzuführen:

Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen zwingend nicht anzuerkennen; sie sind auch nicht im Schätzungsweg zu berücksichtigen (VwGH

29.11.1988, 87/14/0203; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150; VwGH 31.1.2001, 98/13/0156; VwGH 22.3.2010, 2006/15/0284).

Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie das Verlangen nach Bekanntgabe der Empfänger von Betriebsausgaben stellt oder nicht. Von einer Ermessensüberschreitung könnte nur dann gesprochen werden, wenn der Behörde von vornherein bekannt wäre, dass der Abgabepflichtige die verlangten Angaben aus tatsächlichen und unabwendbaren Gründen nicht machen kann (vgl. VwGH 21.5.1969, 538/68; VwGH 16.12.1975, 885/75).

Ein Verlangen auf Empfängerbenennung ist dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH 31.1.2001, 98/13/0156; VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236). Dies ist aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, den jeweiligen Empfänger namhaft zu machen (VwGH 21.12.1999, 94/14/0040; VwGH 31.1.2001, 98/13/0156; VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0256; VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155).

Hingegen wird es, so Ritz, BAO⁵, § 162 Rz 4, vielfach im Verschulden des Steuerpflichtigen liegen, wenn dieser Geschäftsbeziehungen so gestaltet, dass die Person des Empfängers nicht namhaft gemacht werden kann (vgl. VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099; VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0256).

§ 162 BAO dient vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 21.12.1999, 94/14/0040; VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236).

Im Hinblick auf die zahlreichen Malversationen im Baugewerbe ist die Ermessensübung des Finanzamtes, die Bf. zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO aufzufordern, zur Sicherung des Abgabenaufkommens nicht zu beanstanden.

Mit der Namhaftmachung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, ist allerdings der Abzug von Ausgaben noch nicht gesichert. Wenn nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen; denn Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses (vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 22.3.1995, 83/13/0076; VwGH 26.9.2000, 98/13/0216). Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145).

Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist die "formelle Existenz" im Rechtssinn etwa einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (vgl. VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

Es ist der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, was auch in einem solchen Fall die Absetzung der geltend gemachten Zahlungen selbst dann ausschließt, wenn vom tatsächlichen Vorliegen (an unbenannt gebliebene Empfänger) geleisteter Zahlungen auszugehen ist (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; VwGH 15.9.1999, 83/13/0150). Die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 25.5.2004, 2001/15/0019).

Wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 0099; VwGH 30.9.1998, 96/13/0017), bleibt auch für eine Schätzung der Aufwendungen nach § 184 BAO kein Raum, weil durch eine solche Vorgangsweise das in der Erreichbarkeit einer Versteuerung geleisteter Beträge beim Zahlungsempfänger bestehende Ziel des § 162 BAO nicht erreicht würde (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 15. 9. 1999, 99/13/0150).

Im vorliegenden Fall bestanden für die Abgabenbehörde aufgrund von ihr dargestellter Ermittlungsergebnisse grundlegende Zweifel daran, wer die dargestellten Fremdleistungen an die Bf. erbracht hat und als Empfänger der von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen anzusehen ist.

Bei der gegenständlich zu beurteilenden Branche (Bau) handelt es sich um eine Risikobranche, bei der eine erhöhte Sorgfaltspflicht beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zu Grunde zu legen ist.

Es ist seit langem allgemein in Wirtschaftskreisen bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehört. So führen etwa die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP) unter anderem aus:

„... Zur Frage, warum ein derartiges Sonderhaftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des Sozialbetrugsgesetzes, BGBl. I Nr. 152/2004, verwiesen. Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der Verdacht des Sozialbetruges. Von ca. 800 Firmenbuchanmeldungen von im Baubereich tätigen Firmen pro Jahr existieren rund 600 bis 700 ein Jahr später nicht mehr. Dadurch entsteht ein fiskalischer Schaden zwischen 800 und 1.000 Millionen Euro pro Jahr. Nach etwa sechs bis neun Monaten eröffnen derart unredliche Firmen den Konkurs, ohne die öffentlichen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen. Die ArbeitnehmerInnen wenden sich in der Folge mit ihren Ansprüchen an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds.

So sind etwa 60 % der in Wien von Insolvenzen betroffenen ArbeitnehmerInnen in der Bauwirtschaft beschäftigt. Im Jahr 2007 wurden allein in Wien 189 Betriebe aus der Bauwirtschaft insolvent, bundesweit 423. In Wien erhielten 4.498 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft in Summe 16 Millionen Euro aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-

Fonds, bundesweit waren es 7 352 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft, die 30 Millionen Euro vom Fonds erhielten. Den seriösen Unternehmen steht somit eine nicht unerhebliche Zahl von Betrieben gegenüber, bei denen sich im Zuge der Bearbeitung der Verdacht ergab, dass Sozialmissbrauch vorliegt (GeschäftsführerInnen nicht greifbar, keine Firmenunterlagen etc.), wodurch der Sozialversicherung in den vergangenen Jahren Beitragseinnahmen in Millionenhöhe entgingen und die ohnehin schwierige Finanzsituation der Krankenversicherungsträger zusätzlich beeinträchtigt wurde....‘

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts ist ersichtlich, dass sich derartige Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffällt (vgl. etwa BFG 27.4.2015, RV/7104860/2014).

Erhebungen der Behörde ergaben eine Vielzahl (nachstehend angeführter) fraglicher Sachverhaltselemente, die die Anwendung des § 162 BAO hinsichtlich der Empfänger der abgesetzten Fremdleistungsaufwendungen auch aus Sicht des BFG rechtfertigen.

Da sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat (vgl. Ritz, BAO⁵ § 20 Rz. 8), der Zweck dieser Norm wie oben dargelegt sicherstellen soll, dass die bei einem Abgabepflichtigen abgesetzten Beträge beim Empfänger versteuert werden müssen und diese Empfänger im Dunkeln bleiben, hat die Abgabenbehörde das ihr zukommende Ermessen richtig ausgeübt.

War aber die Anwendung des § 162 BAO zulässig, so bleibt für die Glaubhaftmachung iSd § 138 BAO bzw. für eine Schätzung (§ 184 BAO) der Aufwendungen und Schulden kein Raum (vgl. Ritz, BAO⁶, § 162 Rz. 13).

Wie bereits oben (unter dem Punkt Umsatzsteuer dargestellt), geht das BFG davon aus, dass alle Rechnungen sowie Kassenquittungen der N1 von unbekannten Personen erstellt wurden und die darin abgerechneten Leistungen nicht von der N1 erbracht wurden. Die geltend gemachten Betriebsausgaben betreffend der N1 wurden somit zu Recht dem Gewinn des Jahres 2010 hinzugerechnet.

Verspätungszuschlag

Die Bf. wendet sich in ihrer Beschwerde auch gegen den Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010

§ 135 BAO lautet:

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach

den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

§ 295 (3) BAO lautet:

Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

Gemäß Ritz, BAO⁶ § 135 Rz. 4 liegt die Festsetzung von Verspätungszuschlägen dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde.

Kriterien für die Ermessensübung sind u.a. das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, sowie das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen.

Gegenständlich erging am 21. Juni 2011 ein Verspätungszuschlagsbescheid betreffend die Umsatzsteuer 2010, mit der ein Verspätungszuschlag wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung i.H.v. 4,6% des mit gleichen Datums ergangenen Umsatzsteuerbescheid, dem eine ausgewiesenen Zahllast i.H.v. € 30.607,36 zugrunde liegt, verhängt wurde.

Der Verspätungszuschlag wurde am 29. Oktober 2012 gemäß § 295 (3) BAO abgeändert und mit 6,9% der Zahllast des aufgrund der Ermittlungsergebnisse der Ap. im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2010 i.H.v. € 53.793,66 (Verspätungszuschlag d.h. € 3.711,76) festgesetzt.

Gemäß § 134 BAO sind Abgabenerklärungen betreffend Umsatzsteuer bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen.

Da der 30. April 2011 auf einen Samstag fiel, lief die Frist für die Abgabe der Erklärung gemäß § 108 (3) BAO am Montag, 2. Mai 2011 ab.

Der Abgabepflichtige brachte seine Umsatzsteuererklärung mit 20. Juni 2011 und somit mit einer Verspätung von 49 Tagen beim Finanzamt ein.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Abgabenbehörde eine Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) den Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Konkrete Einwendungen gegen die Bescheide betreffend den Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2010 enthält die Beschwerde nicht.

Bei der Ermittlung der Höhe des Verspätungszuschlages war zu berücksichtigen, dass gegenüber der Bf. bereits Verspätungszuschläge für die verspätete bzw. Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 1-11/2008 bzw. 1-8/2009 verhängt

worden waren und sowohl die Länge der Fristüberschreitung (49 Tage) wie auch die Höhe der Abgabennachforderung beim Erstbescheid i.H.v. € 30.607,36 nicht geringfügig war. Das Finanzamt hat den Verspätungszuschlag an den im wiederaufgenommenen Verfahren abgeänderten Bescheid und der sich daraus ergebenden geänderten Bemessungsgrundlage (Zahllast i.H.v. € 53.793,66) angepasst und den Zuschlag auf 6,9% der Bemessungsgrundlage angehoben.

Die Anhebung des prozentuellen Ausmaßes stößt auf keine Bedenken des Bundesfinanzgerichtes, ist doch der ausgewiesene ‚Mehrbetrag‘ (=Differenz der Zahllasten) sowie der damit verbundene Vorteil der späteren Entrichtung betragsmäßig nicht zu vernachlässigen und stammen die Erhöhungsbeträge aus Feststellungen der Ap., denen ein schuldhaftes Verhalten der Bf. zu Grunde lag.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	11/2011	12/2011
	€	€
Vorsteuern lt. Ap.	2.218,98	4.768,60
zuzügl. Vorsteuern aus Rechnungen D1	4.180,00	4.180,00
Vorsteuern lt. BFG	6.398,98	8.948,60

Umsatzsteuer November 2011	11/2011	
	€	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	16.996,80	
Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a (Bauleistungen)	-16.996,80	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen	0	0
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-6.398,98
Gutschrift		-6.398,98

Umsatzsteuer Dezember 2011	12/2011
----------------------------	---------

	€	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	119.445,06	
Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a (Bauleistungen)	103.131,29	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen	16.313,77	
davon mit 20% zu versteuern	16.313,77	3.262,75
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-8.948,60
Gutschrift		-5.685,85

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. Das gegenständliche Erkenntnis erging in Anwendung der hierzu vorliegenden, oben benannten Judikatur des Höchstgerichtes, weshalb eine Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 18. Jänner 2018