

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, StNrxx, vertreten durch GLP SteuerberatungsgmbH, Neubauerstr. 26/I/Westportal, 4050 Traun, über die Beschwerde vom 23.12.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 20.11.2013, betreffend Umsatzsteuer 2011 und vom 26.11.2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf (in der Folge: Bf) hat als Betriebsgegenstand die Gebäudereinigung und hat im Rahmen ihrer Tätigkeit mehrere Subunternehmer eingeschalten. Geschäftsführer der beiden unbeschränkt haftenden Gesellschafter (beide sind GmbHs) und Kommanditist der Bf ist GF (in der Folge: GF). Die Bf hat als Veranlagungszeitraum ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (Februar bis Jänner).

Strittig ist in diesem Beschwerdeverfahren die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges aus Rechnungen von zwei dieser Subunternehmen in den Wirtschaftsjahren 2010 und 2011.

Bisheriges verwaltungsbehördliches und –gerichtliches Verfahren

Anlässlich einer bei der Bf durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die in den Rechnungen zweier Subunternehmer für deren Leistungen an die Bf fakturierte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig sei. Dem Verwaltungsakt können dazu folgende Informationen entnommen werden:

Rechnungen der A (in der Folge: A)

Im Bericht vom 30.10.2013 über das Ergebnis einer bei der Bf durchgeführten Außenprüfung ist dazu ausgeführt, dass nach den Angaben des GF grundsätzlich diverse Erkundigungen wie UID-Bestätigung, Firmenbuchauszug, Steuernummer und dergleichen hinsichtlich der Subunternehmer eingeholt worden wären. Betreffend A könnten weder derartige Unterlagen vorgelegt noch sonstige Informationen über Kontaktpersonen, Ansprechpartner usw. bekannt gegeben werden. Die Rechnungen mit Angabe eines Bankkontos seien nicht von der Firmeninhaberin A ausgestellt worden. Eine gültige Rechnung könne nur vom leistenden Unternehmer ausgestellt werden. Wenn in einem Beleg ein Firmenname nur missbräuchlich als leistender Unternehmer angeführt werde, berechtheit dieser Beleg nicht zum Vorsteuerabzug. Die Vorsteuer sei daher (für den Zeitraum Oktober 2010 bis Februar 2010) im Wj. 2010 um € 1.146,95 und im Wj 2011 um € 348,48 zu kürzen.

Laut Vorlagebericht des Finanzamtes an das BFG sei die A als Scheinfirma zu qualifizieren.

Die im Arbeitsbogen der Betriebsprüferin aufliegenden Rechnungen enthalten folgende Angaben:

Leistende Unternehmerin: A (mit Vor- und Nachname), Reinigungsservice, AnschriftA, richtige StNr StNrA, Angabe einer TelNr. und einer Bankverbindung (mit gleicher KontoNr wie ein anderer Subunternehmer der Bf, mit dem die Geschäftsbeziehung aber erst nach Beendigung der Geschäftsbeziehung mit A per 3/2010 begann).

Rechnungsnummer und Rechnungsausstellungsdatum

Erbrachte Leistung: Dazu wurde das Objekt und ein Monat als Leistungszeitraum angeführt

Obwohl A nach dem Aktenvermerk der Prüferin im Zeitraum 13.7.2009 bis 23.7.2011 über eine UIDNr verfügte, war diese auf der Rechnung nicht angeführt.

Aus dem BP-Bericht ergibt sich nicht, warum A eine Scheinfirma sein sollte, A nicht die tatsächliche leistende Unternehmerin sein sollte, warum die materiellen Voraussetzungen (Leistung durch ein Unternehmen als Vorleistung für besteuerte Umsätze der Bf) für den Vorsteuerabzug nicht vorliegen sollten, welche formalen Mängel die Rechnung aufweisen sollte, welche Steuerhinterziehung stattgefunden haben soll, aufgrund welcher Verdachtsmomente die Bf zu welchen Kontrollmaßnahmen verpflichtet gewesen wäre und was die Bf bei Durchführung dieser Maßnahmen erkennen hätte können.

Einer mit A am 14.5.2012 aufgenommenen und im Arbeitsbogen der Prüferin aufliegenden Niederschrift kann dazu entnommen werden, dass A nach deren Angaben zwei geringfügig beschäftigte Mitarbeiter gehabt, aber mit diesen nur für eine Firma X gearbeitet hätte, für andere Firmen sei sie nie tätig gewesen. A hätte auch nie über das auf den Belegen angeführte Konto verfügt. Etwa im April 2009 sei sie schon von der Anschrift AdrA weggezogen und sie habe ab Oktober 2009 in AdrA2 gewohnt.

Am 3.7.2013 gab GF niederschriftlich an, dass er nicht mehr sagen könne, wie und mit wem der Kontakt zu A zustande gekommen und wie und wann der Geschäftskontakt beendet worden sei.

Mit einem an die Prüferin gerichteten E-Mail vom 27.8.2013 wurden dieser offenbar die Ausgangsrechnungen der Bf bezüglich der von A erbrachten Vorleistungen sowie Arbeitsscheine mit Zeitaufzeichnungen der A übermittelt. Auf diese Unterlagen und deren Vorlage wird in der Beschwerde (vom Finanzamt nicht bestritten) hingewiesen. Den dem BFG vorgelegten Unterlagen sind diese aber nicht zu entnehmen.

Die nun mehr bekämpften und die Feststellung der Betriebsprüfung umsetzenden Bescheide ergingen jeweils im wieder aufgenommenen Verfahren am 20.11.2013.

Hinsichtlich 2010 erging zusätzlich am 26.11.2013 ein gemäß § 293b BAO berichtigter Bescheid. Auch diese Bescheide geben keine Aufschlüsse über die oben aufgezählten und fehlenden Sachverhaltselemente und verweisen lediglich in den Wiederaufnahmbescheiden begründend auf die Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der Berufung gegen die gegenständlichen Umsatzsteuerbescheide vom 23.12.2013, welche nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, wird festgehalten, dass –wie auch dem Finanzamt gegenüber mittels Arbeitsaufzeichnungen nachgewiesen worden sei- von der fakturierenden Unternehmerin die Reinigungsleistungen erbracht und diese auch voll bezahlt worden seien.

In der Begründung zur abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 29.1.2014 wurden nur rechtliche Ausführungen getroffen. Im Wesentlichen sei abzuweisen gewesen, weil die Rechnungen nicht den wahren leistenden Unternehmer enthalten würden und diese Rechnungsangabe auch nicht durch einen guten Glauben an die Richtigkeit der Angabe ersetzt werden könne. Eine Ungreifbarkeit des Leistungserbringens sei das Risiko des Leistungsempfängers. Hinsichtlich des der Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhaltes enthält der Bescheid keinerlei Ausführungen.

2. Rechnungen der BOG (Firma) (in der Folge: B OG)

Im Bericht vom 30.10.2013 über das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung wird zunächst auf die niederschriftlichen Aussagen des GF zur Person B (in der Folge B) verwiesen. GF gab darin an, dass er durch den Bruder des B, der auch für die Firma B OG aufgetreten sei, mit diesem in Kontakt gekommen sei. Nachdem das Unternehmen B OG –wie GF vermutet hätte- in Konkurs gegangen sei, hätte der GF den B bei ihm angestellt, damit ein „Chaos vermieden“ werden könne. B OG hätte für die Bf Reinigungsarbeiten verrichtet. Welche Unterlagen betreffend B OG noch vorhanden seien bzw, warum die Zusammenarbeit mit B beendet worden sei, könne GF nicht mehr sagen.

In der Folge seien nach den Angaben im Bericht folgende Unterlagen betreffend B vorgelegt worden: Bescheid über die Erteilung einer UID-Nummer an B; Auszug aus dem Gewerberegister betreffend B; Antrag auf eine Bescheinigung vom 8.6.2009, dass bezüglich B keine Abgabenforderungen bestehen würden (allerdings ohne Amtssiegel);

Anlässlich der Kontrolle der Rechnungen sei festgestellt worden, dass diese im Rechnungskopf die Bezeichnung „Firma“ tragen, als leistenden Unternehmer aber die B OG in 1200 Wien, AdrB mit der UIDNr XY ausweisen würden. Es sei festgestellt worden, dass an dieser Anschrift eine B OG steuerlich nie existiert hätte und auch nicht existiere. Auch die angeführte UID-Nummer sei unrichtig.

Die Bf habe nach Zustellung des Besprechungsprogrammes, in dem die geschilderten Feststellungen dargestellt gewesen seien, darauf repliziert, dass es richtig sei, dass die B OG niemals existiert habe und die UIDNr jene des B sei. Gemäß Rz 1831 der UStR mache man aber von der Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung Gebrauch. Vorgelegt sei eine korrigierte Gesamtrechnung vom 20.8.2013 worden, die auch - neben einer diesbezüglichen Erläuterung, dass B der tatsächlich leistende Unternehmer gewesen sei- B und dessen richtige UID-Nr als leistenden Unternehmer angeführt hätte. Fälschlicherweise sei ursprünglich die B OG als leistender Unternehmer angeführt gewesen. (Anm. des Richters: Die ursprünglich angeführte UID-Nummer war aber richtiger Weise jene des B.)

Auch zu dieser Feststellung der Betriebsprüfung findet sich in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 29.1.2014 keine Darstellung des relevanten Sachverhaltes sondern lediglich die bereits oben angeführten rechtlichen Ausführungen.

Im BP-Bericht wird dazu kritisch angemerkt, dass trotz angeblicher Kontrolle der Daten die nicht existente B OG in die Buchhaltungs-Stammdaten übernommen und die fakturierte Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen worden sei. Die UID-Nummer laute auf B und sei schon per 12.11.2011 begrenzt worden (Anm. des Richters: hier geht es um Zeiträume bis Jänner 2011).

Rechtlich wurde dann ausgeführt, dass nur aus einer Rechnung, die den richtigen leistenden Unternehmer und die richtige Anschrift aufweisen, ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden könne. Die Angabe des tatsächlich leistenden Unternehmers würde hier fehlen und darüber hinaus mangle es überhaupt an einer Leistung durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens an die Bf. Eine Rechnungsberichtigung und Rückabwicklung sei nach Ansicht der Behörde nicht gegeben. Die Rz 1831 der UStR gelte nur bei einem unrichtigen Steuerausweis und nicht bei einem unberechtigten Steuerausweis durch einen Nichtunternehmer.

Noch vor Abfassung des BP-Berichtes wurde mit dem oben bereits genannten E-Mail vom 27.8.2013 der Prüferin eine berichtigte Rechnung des B im PDF-Format mit den Hinweis, dass das Unternehmen über das Original verfüge, übermittelt.

In der Beschwerde wird dazu nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens ausgeführt, dass die ursprüngliche Rechtsprechungspraxis des VwGH, nach der es nur bei einer vollständig dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnung einen Vorsteuerabzug geben könne und eine Berichtigung einer Rechnung mit ex-tunc-Wirkung nicht möglich sei, nach den jüngeren EuGH Urteilen nicht aufrecht gehalten werden könne. Es sei unstrittig, dass B die fakturierten Leistungen erbracht und die fakturierte Umsatzsteuer auch nachweislich

abgeführt hätte. Es sei nicht bekannt (vermutlich aber versehentlich), warum auf den Rechnungen der Zusatz "OG" angeführt worden sei. Aus der angeführten UID-Nummer des B ergäbe sich aber, dass immer B als leistender Unternehmer angeführt werden hätte sollen. Es handle sich daher allenfalls um eine unrichtige Bezeichnung in einer Rechnung und nicht um einen unberechtigten Steuerausweis, wobei selbst Rechnungen mit unberechtigtem Steuerausweis nach EuGH vom 19.9.2000, Schmeink & Cofreth, C-454/98, korrigiert werden könnten.

Der in der Beschwerde gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde mit Schreiben vom 2.2.2018 zurückgenommen.

Nach der Einbringung eines Vorlageantrages vom 6.2. 2014 und der erfolgten Vorlage der Beschwerde an das BFG erging mit Schreiben vom 6.12.2017 folgender Vorhalt an den zuständigen Amtsvertreter:

Im Zusammenhang mit der im Betreff genannten Beschwerde werden Sie erteilt binnen drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens folgende Fragen zu beantworten:

A.) Zu den Rechnungen des B

Nach dem derzeit aktenkundigen Sachverhalt (in der BVE findet sich leider keine Darstellung des vom FA zugrunde gelegten Sachverhaltes) erfolgte eine Rechnungsberichtigung, der nach der Judikatur des EuGH eine ex-tunc Wirkung zukommt, sodass nunmehr der tatsächlich leistende Unternehmer mit seiner richtigen Anschrift und seiner im Rechnungslegungszeitpunkt aufrechten UID-Nr (gültig bis 12.11.2011, Prüfungszeitraum bis Jänner 2011) angeführt ist. Einer derartigen Rechnungsberichtigung kommt – wie in der Beschwerde richtig ausgeführt wurde – nach den EuGH Urteilen in den Rs Pannon Gep, Petroma und zuletzt eindeutig EuGH vom 15.9.2016, Rs C-518/14 Senatex eine ex-tunc Wirkung zu (dh. es bleibt beim ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzug). Da in der BVE dem in der Beschwerde dargestellten Sachverhalt nicht widersprochen wird, geht der Richter von der Richtigkeit des in der Beschwerde als „unstrittig“ dargestellten Sachverhaltes aus.

Dass eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug fehlt oder eine Hinterziehung iZm den Leistungen des B vorliegt, von der die Bf gewusst hätte oder wissen hätte müssen, wird seitens des Finanzamtes weder im BP-Bericht noch in der BVE behauptet und müsste auch seitens des Finanzamtes nachgewiesen werden. Selbst die Angabe eines unrichtigen Leistenden genügt für die Verweigerung des Vorsteuerabzuges dann nicht, wenn das Finanzamt nicht nachweist, dass eine Hinterziehung bzw ein Missbrauch vorliegt, den der Leistungsempfänger bei Durchführung der aufgrund der dargestellten Verdachtslage gebotenen und vernünftigerweise zumutbaren Kontrollmaßnahmen erkennen hätte können. Diese Rechtslage ist spätestens seit den Urteilen des EuGH in den Rs Bonik EOOD (C-285/11), Gabor Toth (C-324/11) aus dem Jahr 2012 und in der Rs Maks Pen (siehe dazu im Detail unten) bekannt und mittlerweile durch einige weitere Urteile bestätigt.

Bitte um Stellungnahme.

B.) Zu den Rechnungen der A

Leider ist dem BP-Bericht vom 30.10.2013, in dem auch die niederschriftlichen Aussagen vom 14.5.2012 keinen Niederschlag gefunden haben, kein vollständig festgestellter Sachverhalt zu entnehmen. Auch in der BVE wird mit keinem Wort auf den maßgeblichen Sachverhalt eingegangen.

Offensichtlich hat nach der Aktenlage nicht A die fakturierten Leistungen erbracht sondern eine andere Person, vermutlich Rade Iovanovic. Dass die Leistungen erbracht wurden, wird aber auch seitens des Finanzamtes nicht bestritten. Hierzu seien laut Berufung dem Finanzamt auch entsprechende Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt worden, die sich allerdings weder in den vorgelegten Urkunden noch im Arbeitsbogen finden. Der Richter geht davon aus, dass im Rahmen der Prüfung die Weiterfakturierung der gegenständlichen Leistungen durch die Bf an deren Auftraggeber geprüft wurde. Da diesbezüglich keine belastenden Feststellungen getroffen wurden, ist davon auszugehen, dass die Leistungen – von wem auch immer – an die Bf erbracht wurden und in weiterer Folge seitens der Bf an deren Auftraggeber fakturiert wurden.

Nach den Urteilen des EuGH (EuGH vom 6.9.2012, Rs C-324/11 Gabor Toth; vom 6.12.2012, Rs C-285/11 Bonik EOOD und insbes. vom 13.2.2014, Rs C-18/13 Maks Pen ergibt sich aber folgende Rechtslage:

Im Urteil des EuGH vom 13.2.2014, Rs C-18/13 Maks Pen ging das vorlegende Gericht und in der Folge auch der EuGH sachverhaltsmäßig davon aus, dass der in der Rechnung angeführte Lieferant unrichtig war, weil dieser aus verschiedenen Gründen nicht in der Lage war, die tatsächlich gelieferten Gegenstände liefern zu können.

.....

28 Daher kann der Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug dem Steuerpflichtigen **nur unter der Voraussetzung versagt werden, dass aufgrund objektiver Umstände feststeht**, dass dieser Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb dieser Gegenstände oder der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer bzw. vom Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. Urteil Bonik, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 **Dabei würde allein der Umstand**, dass die im Ausgangsverfahren an Maks Pen erbrachte Leistung **nicht tatsächlich von dem in den Rechnungen angegebenen Leistenden oder seinem Subunternehmer bewirkt worden sein soll**, weil diese nicht über das erforderliche Personal sowie die erforderlichen Sachmittel und Vermögenswerte verfügt hätten, die Kosten ihrer Leistung in ihrer Buchführung nicht dokumentiert worden seien oder die Unterschrift der Personen, die bestimmte Dokumente als Leistende unterzeichnet hätten, sich als falsch erwiesen habe, **für sich genommen nicht**

ausreichen, um das Abzugsrecht auszuschließen, das Maks Pen geltend gemacht hat.

32 Unter diesen Umständen ist auf die erste und die dritte Frage zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 in dem Sinne auszulegen ist, dass sie ausschließt, dass ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer abzieht, die in den von einem Leistenden ausgestellten Rechnungen ausgewiesen ist, wenn die Leistung zwar erbracht worden ist, sich aber herausstellt, dass sie **nicht tatsächlich von diesem Leistenden oder seinem Subunternehmer bewirkt worden ist**, insbesondere weil diese nicht über das erforderliche Personal sowie die erforderlichen Sachmittel und Vermögenswerte verfügten, die Kosten ihrer Leistung in ihrer Buchführung nicht dokumentiert wurden oder die Unterschrift der Personen, die bestimmte Dokumente als Leistende unterzeichnet haben, sich als falsch erwiesen hat, **sofern zwei Voraussetzungen** erfüllt sind, nämlich diese Umstände den **Tatbestand eines betrügerischen Verhaltens** erfüllen und aufgrund der von den Steuerbehörden beigebrachten **objektiven Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen**, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in diesen Betrug einbezogen war, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist

EuGH vom 22.10.2015, Rs C-277/14 PPUH Stehcemp

In diesem Verfahren war der PPUH der Vorsteuerabzug versagt worden, da der in der Rechnung angeführte Lieferant rechtlich nicht existent sei, da er nicht registriert sei, keine Erklärungen abgebe, keine MwSt entrichte und am Sitz keine wirtschaftliche Tätigkeit möglich sei.

In Rn 46 führt der EuGH dann aus, dass nach dem Vorabentscheidungsersuchen in der Rechnung ein unrichtiger Lieferant angeführt worden sei und der tatsächliche Lieferant nicht identifizierbar sei, weshalb auch die Steuer für die erfolgten Lieferungen nicht vereinnahmt werden hätten können.

49 Wenn hingegen die nach der Sechsten Richtlinie vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt sind, ist es mit der Vorsteuerabzugsregelung dieser Richtlinie nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts zu sanktionieren (vgl. in diesem Sinne Urteile Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 51, 52 und 55, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 44 bis 46 und 60, sowie Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 44, 45 und 47).

50 **Es ist Sache der Steuerverwaltung**, die Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der Rechnung festgestellt hat, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und **ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende**

Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist (vgl. in diesem Sinne Urteile Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 45, und LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, Rn. 64)

Für die Verweigerung des Vorsteuerabzuges ist demnach erforderlich, dass das Finanzamt nachweist:

1. Eine Hinterziehung iZm diesen konkreten Leistungen
2. Die objektiven Verdachtsmomente, die die Bf zu indizierten und vernünftigerweise zumutbaren Kontrollmaßnahmen verpflichtet hätten, wobei man von Steuerpflichtigen keine Maßnahmen verlangen darf, die der Finanzverwaltung obliegen. Es geht aus den bisherigen Ausführungen des FA nicht hervor, welche Verdachtsmomente dem Bf auffallen hätten müssen.
3. Dass die Bf bei Durchführung dieser zumutbaren Kontrollmaßnahmen die nachgewiesene Hinterziehung erkennen hätte können. Als Beispiel sei angeführt, dass die sicherlich gebotene Abfrage der auf der Rechnung fehlenden UID nicht dazu geführt hätte, dass die Bf den Betrug erkannt hätte, da die Anfrage nur damit beantwortet worden wäre, dass im fraglichen Zeitraum (vom 13.7.2009 bis 23.7.2011 laut AV der Prüferin) eine gültige UIDNr bestand.

Sie werden ersucht diesbezügliche Nachweise beizuschaffen oder mitzuteile, dass keine Bedenken gegen eine Stattgabe in diesem Punkt besteht.

Der Amtsvertreter führte in seiner Antwort auf das Schreiben des BFG aus, dass sich nach einer Besprechung mit der damaligen Prüferin ergeben hätte, dass das Finanzamt heute nicht mehr in der Lage sei, eine tatsächliche Hinterziehung der gegenständlichen Umsatzsteuer zu beweisen. Jedenfalls werde seitens des Finanzamtes auch gar keine Mitwisserschaft der Bf an der Hinterziehung behauptet. Nach Ansicht des Finanzamtes liege aber jedenfalls eine Sorgfaltsverletzung durch die Bf vor, weil diese bei einer regelmäßigen Abfrage der UID festgestellt hätte, dass „der UID-Zeitraum begrenzt worden wäre“. Da die B OG gar nicht existierte, sei die vom BFG angeführte EuGH-Judikatur „nicht ganz passend“.

Anm. des Richters zum Antwortschreiben des Amtsvertreters: Der Behauptung der Bf, dass zumindest seitens B die fragliche Umsatzsteuer unstrittig abgeführt worden sei, wurde nicht widersprochen. Weitere – über die Befragung der Prüferin hinausgehende – Nachforschungen hinsichtlich eventuell erfolgter Abgabenverkürzungen wurden offenbar nicht unternommen. Das Finanzamt unterstellt keine Mitwisserschaft an „der“ Hinterziehung, offen bleibt aber, von welcher Hinterziehung die Bf überhaupt wissen hätte können oder müssen. Die ersuchte Stellungnahme zum Faktum der erfolgten Rechnungsberichtigung und der mittlerweile endgültigen Klarstellung der Möglichkeit einer

ex-tunc-Rechnungsberichtigung durch das EuGH Urteil in der Rs Senatex erfolgte nicht. Ebenso ging das Finanzamt nicht darauf ein, welche materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug fehlen soll. Mit der Aussage, dass „der UID-Zeitraum begrenzt worden sei“ meint das Finanzamt offenbar die nach der Aktenlage 10 Monate nach Beendigung der Geschäftsbeziehung per 12.11.2011 erfolgte Begrenzung der UID des B. Es ist nicht erkennbar, was aus dieser Aussage für den Standpunkt des Finanzamtes zu gewinnen ist. Der Schlussfolgerung des BFG, dass nach der Aktenlage, insbesondere nach den seitens der Bf vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen, die von A fakturierten Leistungen an die Bf für deren besteuerte Umsätze erbracht und an die Auftraggeber der Bf weiter fakturiert wurden, wurde seitens des Finanzamtes nicht widersprochen oder sonst gewürdigt.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht unterstellt seinem Erkenntnis folgenden Sachverhalt, der im Wesentlichen auf der Aktenlage beruht, auch dem Finanzamt mitgeteilt und von diesem nicht bestritten wurde:

Zu den Rechnungen der A

Nach den unbestritten seitens der Bf –wenn auch nicht im Akt aufliegenden- vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen wurden die fakturierten Leistungen an die Bf für deren besteuerte Umsätze erbracht. Dies wird grundsätzlich auch seitens des Finanzamtes nicht bestritten. Mangels gegenteiliger Feststellung der Betriebsprüfung und mangels gegenteiliger Ausführungen in der Beantwortung des BFG Schreibens durch das Finanzamt ist auch davon auszugehen, dass die Bf die zugekauften Leistungen ihren Auftraggebern weiter fakturiert und versteuert hat. Diesbezügliche Ausgangsrechnungen sind laut einem Mail vom 27.8.2013 der Prüferin übermittelt worden. Wenn auch aus den Feststellungen der Betriebsprüfung und den daraufhin ergangenen Bescheiden nicht mit Sicherheit erkennbar ist, wer tatsächlich die gegenständlichen Leistungen erbracht hat, enthielten die Rechnungen doch alle wesentlichen formal vorgeschriebenen Bestandteile. Ob die für diese Leistungen fakturierte Umsatzsteuer abgeführt wurde, ist nicht bekannt. Keinesfalls aber steht nachweislich fest, dass diese Umsatzsteuer hinterzogen worden ist.

Nach der Aktenlage und den unbestritten übermittelten Arbeitsaufzeichnungen wurden die Leistungen von einem Unternehmer zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erbracht und seitens der Bf weiter fakturiert. Das Finanzamt stützt seine Vermutung, dass die Leistungen nicht durch A erbracht worden wären offenbar (es wird allerdings weder im Bericht noch im Bescheid oder in der BVE darauf eingegangen) alleine auf die Aussagen der A. Diese Aussagen können aber durchaus auch andere Gründe haben.

Die Bf ging nach der Aktenlage offensichtlich davon aus, dass A die fakturierten Leistungen -eventuell auch durch einen Angestellten oder Subunternehmer- erbracht bzw. besorgt hat. Dass der Bf Gegenteiliges bekannt gewesen wäre ist nicht zu erkennen und wird auch vom Finanzamt nicht behauptet. Nach der Aktenlage und dem Antwortschreiben des Finanzamtes ergeben sich keine Umstände, nach denen die Bf erkennen hätte können, dass die auf den Rechnungen aufscheinende A nicht die leistende Unternehmerin

wäre. Es geht aus den seitens des Finanzamtes vorgelegten Unterlagen gar nicht mit Sicherheit hervor, wer letztlich die Leistungen tatsächlich erbracht hat. Ebenso wenig wurde dargetan, worauf sich die Annahme stützt, dass die Rechnungen gar nicht von A stammen würden.

Es steht lediglich fest, dass auf den Rechnungen der A die UID-Nummer, die für A im Zeitraum 13.7.2009 bis 23.7.2011 vergeben war, nicht angeführt war.

Warum A eine Scheinfirma sein soll, die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht vorliegen sollen, welche Steuerhinterziehung stattgefunden haben soll und aufgrund welcher Verdachtsmomente die Bf zu welchen Kontrollmaßnahmen verpflichtet gewesen wäre, wurde seitens des Finanzamtes nicht dargestellt oder nachgewiesen und kann letztlich mangels Nachweises einer tatsächlich stattgefundenen ungerechtfertigten Abgabenverkürzung und der Beantwortung des BFG-Vorhaltes durch das Finanzamt dahin gestellt bleiben.

Zu den Rechnungen des B

Nach einer im Akt aufliegenden ursprünglichen Rechnung des B, trat B am Rechnungskopf unter der Bezeichnung „Firma“ und unter Angabe seiner TelNr und E-Mail auf. In der Fußzeile der Rechnung fand sich der Hinweis auf die B OG (Name des B mit dem Zusatz OG), die richtige Anschrift des B, dessen Bankverbindung und die Angabe der UID-Nummer des B. Mit Ausnahme der UID Nummer der Bf enthält die Rechnung alle sonst erforderlichen Angaben.

Die fakturierten Umsatzsteuerbeträge wurden unstrittig abgeführt. Das Finanzamt hat dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen und den Ausführungen im Schreiben des BFG vom 6.12.2017 nicht widersprochen.

Warum B auf den Rechnungen seinem Namen ein OG hinzufügte, ist nicht bekannt. Offensichtlich erfolgte dies nicht, um die Umsatzsteuer zu hinterziehen. Außer diesem Zusatz "OG" wiesen alle Hinweise auf B als leistenden Unternehmer und Rechnungsaussteller hin. Es wäre nach Ansicht des BFG aufgrund der Rechnungsangaben schon unverwechselbar B als leistender Unternehmer feststellbar gewesen und eine Rechnungsberichtigung gar nicht erforderlich gewesen. Dennoch erfolgte noch vor Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens eine entsprechende Rechnungsberichtigung mit Angabe des B als leistenden Unternehmer. Zwischen den Parteien ist auch unstrittig, dass B die Leistungen erbracht und die Bf diese für ihre besteuerten Umsätze verwendet hat. B wurde nachhaltig zur Einnahmenserzielung tätig und ist somit Unternehmer. Die eventuell weiterhin erfolgte Bezeichnung in den Buchhaltungsstammdaten mit dem Zusatz OG ist für den Vorsteuerabzug ohne jede Bedeutung.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes im BP-Bericht wurde die UID des B per 12.11.2011 begrenzt. Welchen Hinweis auf welche Abgabenhinterziehung die Bf bei einer UID-Abfrage im gegenständlichen Zeitraum bis Jänner 2011 gewinnen hätte können, ist dem BFG nicht erkennbar.

Warum die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht vorliegen sollen, welche Steuerhinterziehung stattgefunden haben soll und aufgrund welcher Verdachtsmomente die Bf zu welchen Kontrollmaßnahmen verpflichtet gewesen wäre, ist seitens des BFG nicht erkennbar, wurde seitens des Finanzamtes nicht dargestellt und kann letztlich mangels Vorliegens einer tatsächlich stattgefundenen ungerechtfertigten Abgabenverkürzung dahin gestellt bleiben.

Rechtliche Grundlagen

UStG 1994

Die für den Vorsteuerabzug im gegenständlichen Zusammenhang maßgeblichen Bestimmungen des

§ 12 UStG 1994 lauten:

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

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

.....

(12) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtet. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

.....

(14) Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

EuGH

Wie dem Finanzamt im oben dargestellten Schreiben des BFG mitgeteilt wurde, urteilt der EuGH mittlerweile regelmäßig, dass im Fall der Erfüllung der nach der Sechsten Richtlinie vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, es mit der Vorsteuerabzugsregelung dieser Richtlinie nicht vereinbar ist, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangenen Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen

Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts zu sanktionieren (vgl. in diesem Sinne die im Schreiben des BFG angeführten Urteile Rs C-18/13 Maks Pen; Rs C-277/14 PPUH Stehcemp und Optigen u. a., C 354/03, C 355/03 und C 484/03, EU:C:2006:16, Rn. 51, 52 und 55, Kittel und Recolta Recycling, C 439/04 und C 440/04, EU:C:2006:446, Rn. 44 bis 46 und 60, sowie Mahagében und Dávid, C 80/11 und C 142/11, EU:C:2012:373, Rn. 44, 45 und 47).

Überdies ist es Sache der Steuerverwaltung, die Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der Rechnung festgestellt hat, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist. **Nach den von den Steuerbehörden beigebrachten objektiven Umständen muss feststehen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in eine tatsächlich stattgefundene Hinterziehung einbezogen war** (EuGH Urteile wie oben).

Im Urteil EuGH vom 6.9.2012, Rs C-324/11 Gabor Toth nimmt der EuGH auf den Umstand Bezug, dass, wenn in der Rechnung evtl ein unrichtiger Leistungserbringer angeführt ist, dennoch eine formell vollständige Rechnung vorliegt und das Anführen eines unrichtigen leistenden Unternehmers nur dann zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen könnte, wenn „diese Behörde anhand objektiver Umstände nachweist, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführte Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war“ (Rn 39 und 51).

Selbst bei der Feststellung, dass ein unrichtiger leistender Unternehmer in der Rechnung angeführt wurde, darf der Vorsteuerabzug nur verweigert werden, wenn die Steuerbehörde anhand objektiver Umstände nachweist, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführte Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (Rn 53 Gabor Toth).

Aus allen einschlägigen Urteilen des EuGH ergibt sich, dass der Gerichtshof die Begriffe Hinterziehung, Betrug, Verkürzung oder Vermeidung von MwSt synonym verwendet. Immer verbindet der EuGH damit aber, dass eine ungerechtfertigte Abgabenverkürzung stattgefunden hat und diese nachgewiesen sein muss. Die Verweigerung des Vorsteuerabzuges, weil man von der Hinterziehung eines anderen wusste oder hätte wissen müssen, bedeutet das Einstehenmüssen für die Abgabenschuld eines anderen und dies setzt voraus, dass es nachweislich auch eine solche betrügerisch

nicht beglichene Abgabenschuld gibt. Wenn diese betrügerische Hinterziehung nicht nachgewiesen ist, darf das Grundprinzip der Neutralität der MwSt nicht durchbrochen und der Vorsteuerabzug, der die Neutralität der MwSt garantiert, nicht versagt werden. Nach dem vielfach seitens des EuGH judizierten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wäre für den Fall eines Finanzvergehens wie etwa einer bloßen Finanzordnungswidrigkeit ein gelinderes Mittel wie zB die Verhängung einer angemessenen Geldbuße die zur Vermeidung von Steuerumgehungen angebrachte Sanktion.

Insoweit das UStG 1994 in § 12 Abs. 1 Z 1 letzter Satz auf die Kenntnis von einem die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen abstellt, ist dies von der Judikatur des EuGH nach Ansicht des Richters nicht gedeckt. Dies ergibt sich auch aus den Gesetzesmaterialien zum Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl. I 2007/99, mit dem diese Bestimmung in das UStG 1994 eingefügt wurde. Demnach soll die Bestimmung nur klarstellend die seit dem Beitritt Österreichs geltenden Aussagen des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Einbindung in eine Abgabenhinterziehung wiedergeben und dem Karussellbetrug vorbeugen. Nach Ansicht des Richters stellt der EuGH selbst in jenen Urteilen, in denen er den Mitgliedstaaten gestattet, Verstöße gegen formale Vorschriften als Hinterziehung zu behandeln, darauf ab, dass diese Verstöße nachweislich in betrügerischer Absicht zur Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteiles erfolgten. So sollte in der Rs „R“ (EuGH vom 7. Dezember 2010, R., C 285/09) dem Erwerber die Hinterziehung der Erwerbsteuer und in der Rs „Astone“ (EuGH vom 28. Juli 2016, Astone, C 332/15) dem Unternehmer die Hinterziehung der Umsatzsteuer aus seinen Entgelten ermöglicht werden.

Nach Ansicht des Richters ergibt sich aus den einschlägigen Urteilen des EuGH, dass im Fall der Kenntnis oder verschuldeten Unkenntnis von einer stattgefundenen und nachgewiesenen Hinterziehung der den jeweiligen abgabenrechtlichen Vorteil begründete Tatbestand nicht erfüllt ist. Die stattgefundene Hinterziehung müsste demnach nicht in Form einer Verurteilung oder dergleichen nachgewiesen sein sondern würde das Vorliegen dieses Tatbestandsmerkmals wie auch die übrigen Tatbestandsmerkmale in freier Beweiswürdigung durch das Gericht zu beurteilen sein.

Als materielle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nennt der EuGH die Erbringung der Vorleistung durch einen Unternehmer und die Verwendung dieser Vorleistung durch einen Unternehmer für dessen besteuerten Umsätze. Dabei richtet sich die Unternehmereigenschaft jeweils nicht nach formalen Aspekten wie dessen Registrierung und dergleichen sondern danach, dass der Wirtschaftsteilnehmer nachhaltig zur Einnahmenserzielung tätig wird. Sind diese materiellen Voraussetzungen erfüllt, ist der Vorsteuerabzug auch bei Verletzung gewisser formaler Verpflichtungen zu gewähren. Dabei besteht aber neben der bereits ausgeführten Ausnahme der Verstrickung in eine Hinterziehung eine weitere Ausnahme. Wenn nämlich die formalen Mängel derart gravierend sind, dass am Vorliegen der materiellen Voraussetzungen ernsthaft gezweifelt werden muss und diese Zweifel nicht durch Beweismittel des Leistungsempfängers oder

durch andere bei der Behörde aufliegenden Informationen entkräftet werden können, muss der Vorsteuerabzug auch versagt werden.

Hinsichtlich der in der Rechnung fehlenden UID-Nummer der A ist auf das Urteil des EuGH vom 22.12.2010, Rs C-438/09 Dankowski, zu verweisen, nachdem diese Angabe in der Rechnung nicht erforderlich ist, wenn die Identifizierung des Unternehmers anhand der übrigen Angaben auf der Rechnung möglich ist. Generell ist hinsichtlich der Rechnungsangaben auszuführen, dass anhand der Rechnungsangaben eine Rechnung die wirksame Kontrolle durch die Finanzverwaltung ermöglichen soll. Dabei sind aber auch alle sonstigen Informationen, die der Unternehmer beischaffen kann oder die bei der Behörde bereits aufliegenden Informationen beizuziehen (EuGH Urteil vom 15.9.2016, Rs C-516/14, Barlis 06).

Nach den oben bereits angeführten Urteilen des EuGH in den Rs Senatex (EuGH vom 15.9.2016, Rs C-518/14, Senatex) und Rs Schmeink (EuGH vom 19.9.2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth) steht auch fest, dass –wenn es ursprünglich bereits eine Rechnung gab- einer Berichtigung der Rechnung eine ex-tunc Wirkung zukommt und eine Berichtigung immer möglich ist, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht oder der Aussteller der Rechnung gutgläubig war.

Letzteres entspricht auch der jüngeren Judikatur des VwGH (zur ex-tunc Wirkung: VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0039 und VwGH vom 28.6.2017, Ro 2015/15/0016; zur Berichtigungsmöglichkeit nach EuGH in der Rs Schmeink u.a.: VwGH vom 28.11.2002, 98/13/0038). Dagegen gibt es keine Rechtsprechung des VwGH zur Frage, ob die Verweigerung des Vorsteuerabzugs bei gegebenem Sachverhalt nur möglich ist, wenn man von einer tatsächlich stattgefundenen und **nachgewiesenen** ungerechtfertigten Abgabenverkürzung Kenntnis oder verschuldet nicht Kenntnis hatte.

Rechtliche Erwägungen

Nach dem Antwortschreiben des Finanzamtes vom 9.1.2018 ist nicht klar, mit welcher Argumentation bei gegebener und dem Finanzamt auch vorgehaltener Rechtslage der Vorsteuerabzug nach Ansicht des Finanzamtes zu verweigern wäre. Eine tatsächlich erfolgte Hinterziehung kann nach Auskunft des Finanzamtes nicht nachgewiesen werden, im Fall des B liegt eine Hinterziehung unbestritten gar nicht vor. Eine Mitwisserschaft an einer Hinterziehung wird der Bf seitens des FA ausdrücklich nicht vorgeworfen. Letztlich begründet das Finanzamt die Verweigerung des Vorsteuerabzuges nur mehr für die Rechnungen des B, und zwar damit, dass die die Rechnung ausstellende OG nicht existiert habe und dies der Bf bei regelmäßiger Abfrage der UID auffallen hätte müssen.

Hinsichtlich der materiellrechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wird seitens des Finanzamtes nicht bestritten, dass die Bf die fakturierten Leistungen zur Verwendung für ihre besteuerten Umsätze bezogen hat. Auch die nachhaltige Erbringung der gegenständlichen Leistungen zur Einnahmenserzielung und somit durch einen Unternehmer wird offensichtlich nicht bestritten.

Dass die vorgelegten Rechnungen Zweifel am Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aufwerfen würden, wird seitens des Finanzamtes nicht behauptet und ist auch dem Richter nicht erkennbar.

Dass bei einem Teil der Rechnungen die UID der A fehlt, hindert nicht die eindeutige Identifizierung der A als leistende Unternehmerin und ist schon deshalb nach der oben angeführten Judikatur ohne Bedeutung. Zudem handelt es sich dabei um eine Information, über die das Finanzamt jederzeit selber verfügen kann. Offenbar war es auch kein Problem A ausfindig zu machen und niedrschriftlich zu vernehmen.

Seitens des Finanzamtes wird auch nicht behauptet, die Bf hätte selber eine Hinterziehung begangen. Eine tatsächlich stattgefundene Abgabenverkürzung in der Leistungskette wurde genau genommen auch gar nicht behauptet und schon gar nicht nachgewiesen. Schon aus diesem Grund könnte der Vorsteuerabzug nach der oben angeführten EuGH Judikatur nicht verweigert werden. Für eventuell stattgefundene Finanzvergehen müssten gelindere Sanktionen als der Verlust des Vorsteuerabzuges gesetzt werden. Insoweit die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 letzter Satz UStG 1994, welche auch bei der verschuldeten Unkenntnis von einem Finanzvergehen in der Leistungskette die Versagung des Vorsteuerabzuges vorschreibt, über die Rechtsprechung des EuGH hinausgeht, ist diese Bestimmung nicht anwendbar.

Zusätzliche Erwägungen zu den Rechnungen der A

Dass auf den Rechnungen der A eventuell nicht der tatsächlich leistende Unternehmer angeführt ist, könnte ebenso nur eine Rolle spielen, wenn es im Zusammenhang mit diesen Umsätzen nachweislich zu einer Hinterziehung gekommen wäre. Zudem hätte es den Nachweis bedurft, dass die Bf diese eventuell stattgefundene Hinterziehung erkennen hätte können. Diesbezüglich hat die Bf unbestritten Arbeitsaufzeichnen der A vorgelegt. Für die Bf gab es keinen erkennbaren Grund, warum A nicht die Leistung erbracht haben sollte. Dass A vor dem Finanzamt angab, die Leistungen nicht erbracht zu haben, kann verschiedene Gründe haben. Zwar naheliegend aber nicht bewiesen ist, dass A diese Umsätze nicht erklärt hat. Aber selbst im Antwortschreiben des Finanzamtes wird bezüglich der Vorleistungen von A nicht ausgeführt, dass die Bf in diesem Zusammenhang einen Betrug erkennen hätte können. Auch hinsichtlich der seitens des Gerichtes nachgefragten Verdachtsmomente und der gegebenenfalls zumutbaren Kontrollmaßnahmen bezüglich der Leistungen der A gab das Finanzamt keine Hinweise.

Nach den oben angeführten EuGH Urteilen wäre selbst die Angabe eines unrichtigen leistenden Unternehmers (was hier gar nicht feststeht) auf der Rechnung für den Vorsteuerabzug nur dann hinderlich, wenn der Leistungsempfänger aufgrund nachgewiesener objektiver Umstände erkennen hätte müssen, dass er sich mit seinem Zukauf an einer nachgewiesenen Abgabenverkürzung beteiligt. Im Ergebnis wird dies aber selbst vom Finanzamt nicht behauptet und daher offenbar auch nicht nachgewiesen.

Wenn seitens des Finanzamtes dargelegt wird, dass eine Hinterziehung nicht nachgewiesen werden kann und seitens des Finanzamtes keine Umstände dargetan werden, anhand derer die Bf einen Betrug erkennen hätte können, sieht sich auch das Gericht –trotz Amtsweigigkeit des Verfahrens- nicht in der Lage, derartige Nachweise zu erbringen.

Zusätzliche Erwägungen zu den Rechnungen des B

Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des B kann aus mehreren zusätzlichen Gründen nicht versagt werden.

Das Finanzamt bestreitet gar nicht, dass die fragliche Umsatzsteuer abgeführt wurde und es somit zu gar keiner Abgabengefährdung oder gar -hinterziehung kam. Schon aus diesem Grund hätte für die Beifügung der Buchstaben „OG“ an den Namen des B auf dessen Rechnung eine gelindere Sanktion als der Verlust des Vorsteuerabzuges ausgereicht.

Vermutlich wäre aus den Angaben der ursprünglichen Rechnung (Nam des B mit Beifügung „OG“, E-Mail, Telefon-Nr, Anschrift und UID-Nummer des B) schon der leistende Unternehmer eindeutig und für die Durchführung von Kontrollen eruierbar gewesen.

Jedenfalls aber war mangels Gefährdung des Aufkommens (auch eine Bösgläubigkeit kann bei Abfuhr der fakturierten Ust nicht angenommen werden) nach der Judikatur des EuGH und des VwGH eine Berichtigung möglich. Da diese nach dem EuGH Urteil in der Rs Senatex jedenfalls mit ex-tunc-Wirkung möglich ist, wenn ursprünglich schon eine Rechnung vorhanden war, muss auch aus diesem Grund der Vorsteuerabzug gewährt werden.

Hinsichtlich der fehlenden UID-Nummer der Bf auf den ursprünglichen Rechnungen ist wieder auf das Urteil des EuGH vom 22.12.2010, Rs C-438/09 Dankowski, zu verweisen und überdies festzuhalten, dass in der berichtigten Rechnung beide UID-Nummern angeführt sind.

Auch das offensichtlich letzte verbliebene Argument des Finanzamtes im Schreiben vom 9.1.2018 für eine nachgewiesene Sorglosigkeit der Bf kann zu keiner Versagung des Vorsteuerabzuges führen. Nach den Ausführungen im BP-Bericht ist die UID Nummer des B per 12.11.2011 begrenzt worden. Bei einer Abfrage der UID im gegenständlichen Zeitraum bis Jänner 2011 hätte die Bf festgestellt, dass es sich um die UID des B handelt und die Bf hätte weitere Kontrollmaßnahmen setzen müssen, die dazu geführt hätten, dass die Bf festgestellt hätte, dass leistender Unternehmer nicht die B OG sondern B selbst gewesen ist. Dies hätte vermutlich zu einer früheren Rechnungsberichtigung geführt. Da es aber im Zusammenhang mit den gegenständlichen Leistungen des B zu keiner Hinterziehung kam, kann diese vorwerfbare Sorglosigkeit allenfalls zu angemessenen Sanktionen, nicht aber zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen.

Im Ergebnis steht der Bf der Abzug der für die erhaltenen Vorleistungen fakturierten Umsatzsteuer zu.

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.

Hinsichtlich der rückwirkenden Berichtigungsmöglichkeit einer Rechnung, die bei fehlender Abgabengefährdung oder Gutgläubigkeit jedenfalls zulässig ist gibt es die oben angeführte eindeutige Judikatur des VwGH. Zu der aus der Judikatur des EuGH abgeleiteten Rechtsansicht, dass es für die Verweigerung des Vorsteuerabzuges bei Erfüllung der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges eines Nachweises einer tatsächlich stattgefundenen Abgabenverkürzung in der Leistungskette sowie eines Nachweises der Kenntnis bzw. der verschuldeten Unkenntnis davon bedarf, gibt es keine Judikatur des VwGH, weshalb die Revision als zulässig zu erklären war.

Linz, am 7. Februar 2018