



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der VH, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 2. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. Jänner 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden Vorsteuern, welche die VFS aus Rechnungen der AP über Schweinelieferungen geltend gemacht hatte, nicht anerkannt (die VFS war Organtochter der AFH, deren Rechtsnachfolgerin die Berufungserwerberin ist). Nach den Feststellungen des Prüfers war die AP eine Briefkastenfirma, die ihren Sitz am Amtssitz des vertragserrichtenden Notars hatte, nie über eigene Geschäftsräumlichkeiten verfügte, lediglich ein Postfach angemietet hatte, und weder über Telefon noch Faxanschluss verfügte.

Gegen die im Anschluss an die Prüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 wurde mit Schriftsatz vom 20.9.2001 Berufung erhoben und in eventu die Nachsicht der Umsatzsteuernachforderungen gemäß § 236 BAO beantragt. Es liege eine sachliche Unbilligkeit vor. Sinn der Regelung über den Vorsteuerabzug könne nicht sein, dass das Opfer eines Betruges den Schaden zu tragen habe, der auf Grund des Vertrauens in jene amtlichen Nachweise, die zur Verfügung gestanden wären (Steuernummer, UID-Nummer, Firmenbucheintragung), entstanden sei. Es sei Aufgabe der Finanzverwaltung, ein System mit Maßnahmen und Einrichtungen zu schaffen, bei dem Umsatzsteuerbetrugsfälle und unbillige

Fälle der (gänzlichen) Schadensabwälzung auf den gutgläubigen Leistungsempfänger vermieden würden.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide wurde mit Berufungsentscheidung vom 15.6.2005, RV/1480-L/02, hinsichtlich der streitgegenständlichen Vorsteuerbeträge abgewiesen. Auf die umfangreichen Sachverhaltsfeststellungen in dieser Entscheidung wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

In Ergänzung zum Nachsichtsansuchen führte die Berufungswerberin in der Eingabe vom 22.7.2005 aus, dass sich für die VFS die gegenständliche Geschäftsabwicklung als völlig normal dargestellt habe und sie keinen Anlass dafür gehabt hätte, anzunehmen, dass die von der AP (großteils) in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von dieser nicht abgeführt werde und die AP die tatsächlich erfolgten Lieferungen auch ausgeführt habe. Der Geschäftskontakt zur AP sei über einen der VFS bereits bekannten und als vertrauenswürdig erachteten Vermittler (Herr P) hergestellt worden. Dieser habe – wie sonst auch – belgische Schweine angeboten, deren Lieferung er durch ihm bekannte Lieferanten vermittelt habe. Die VFS habe sich dabei wie auch in vielen Geschäften vorher verhalten und wie es auch in der Branche üblich sei, nämlich dass man sich auf die Markt- und Lieferantenkenntnisse eines bewährten Vermittlers verlasse, da es letztlich die Aufgabe des Vermittlers sei, Lieferanten auszusuchen, die den vermittelten Auftrag ordnungsgemäß nach Qualität, Menge und Zeit erfüllten. Diese Vorgangsweise sei vor allem in der Viehbranche beim Einkauf üblich. Wer tatsächlich der Lieferant sei, wäre letztlich für den Abnehmer nur von geringer Bedeutung, da die Schweine als „Commodities“ eindeutig klassifiziert werden könnten, es einen Marktpreis gebe, und die Qualität ohnehin laufend beim Wareneingang geprüft würde. Erst danach werde das endgültige Mengengerüst (z.B. unter Berücksichtigung der tot gelieferten Schweine) festgelegt, und erst danach erfolge die Zahlung. Der Umstand, dass auf den Frachtpapieren die E als Absender aufschien, sei ebenfalls nicht ungewöhnlich gewesen, da Reihengeschäfte in dieser Branche (Schweineproduzent, Groß- und Zwischenhändler) nicht ungewöhnlich seien, es nicht im Einflussbereich der VFS gelegen wäre, diese Lieferkette zu bestimmen, und es wegen der problemlosen und im Wesentlichen mängelfreien Lieferungen keinen Anlass gegeben habe, von dieser Vorgangsweise abzugehen. Dass der unmittelbare Lieferant eine österreichische Gesellschaft gewesen sei, wäre ebenfalls nicht ungewöhnlich erschienen, da für jeweils ein Land zuständige und in diesem Land ansässige Vertriebsgesellschaften oft als Mittel zur Steigerung der Marktchancen in diesem Land installiert würden, wenn auch im speziellen Fall aufgrund der klaglosen Abwicklung die Einbindung der Gesellschaft im Sinne einer Kontaktaufnahme nicht nötig gewesen wäre. Es sei aber auch von der VFS als positiv gesehen worden, dass der Zahlungsverkehr innerösterreichisch abgewickelt werden habe

können (zunächst durch die Überweisungen auf die österreichischen Bankkonten der AP) und für den Fall der Fälle durch die rein österreichische Geschäftsbeziehung der österreichische Gerichtsstand und das anzuwendende österreichische Recht klar gewesen wäre. Dass die VFS die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Sorgfalt angewandt habe, zeige auch, dass sie bei weitem nicht das einzige Opfer in Österreich und europaweit gewesen sei. Die VFS sei aber in Österreich die am stärksten betroffene Gesellschaft mit einem Gesamtumsatzvolumen von rund 5,4 Mio. S (davon im Organschaftszeitraum rund 3,8 Mio. S) gewesen. Zu der im Nachhinein hypothetischen Frage, welche Maßnahmen die VFS zur Überprüfung der tatsächlichen Aktivitäten der AP in Österreich setzen hätte können, sei anzumerken, dass eine reine Tradinggesellschaft keine besonderen Einrichtungen mit Ausnahme eines Telefons benötige. Wäre eine Kontaktaufnahme mit Vertretern der AP unbedingt erforderlich gewesen, wäre dieser „mit höchster Wahrscheinlichkeit“ zustande gekommen, da der Geschäftsführer der AP ja bewiesenermaßen „immer wieder in Österreich unterwegs“ gewesen sei. Wie schwer es gewesen sei, den tatsächlichen Verhältnissen auf den Grund zu gehen, habe auch das lang andauernde finanzbehördliche Verfahren gezeigt, das 1995 durch Vergabe einer Steuernummer und UID begonnen, und erst 2001 durch die Einvernahme der involvierten Ausländer abgeschlossen werden habe können. Das Finanzamt habe 1995 eine Steuernummer und UID erteilt, obwohl im Fragebogen keine Angaben hinsichtlich Umsatzgewinn und Arbeitnehmeranzahl gemacht worden seien. Im Oktober 1997 sei eine Umsatzsteuersonderprüfung begonnen worden, weil keine Voranmeldungen abgegeben worden waren. Eine eigentliche Prüfung, welche auch zu Ergebnisse geführt habe, sei erst 1999 erfolgt, in deren Verlauf die noch immer gültige UID erst am 25.6.1999 zurückgezogen worden sei. Mittlerweile seien – für die VFS zu spät – in Österreich und in der EU Maßnahmen ergriffen worden, die nicht nur der Sicherung des Steueraufkommens, sondern auch dem Schutz des redlichen Geschäftspartners diesen sollen (Antrittsbesuch vor Vergabe der Steuernummer, Einführung der UID auch für innerösterreichische Lieferungen, Umsatzsteuersonderprüfungen, Rückziehung der UID bei Wegfall der Voraussetzungen für ihre Erteilung). Schließlich mögen bei den „Erwägungen über die Nachsicht auch die zwischenzeitig aufgelaufenen Aussetzungszinsen berücksichtigt werden.

Das Finanzamt wies das Nachsichtsansuchen mit Bescheid vom 25.1.2006 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass im gegenständlichen Verfahren die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu erörtern sei. Entgegen dem Vorbringen im Ansuchen sei die im Geschäftsverkehr übliche Sorgfalt nicht angewendet worden, weil keinerlei Schritte zur Verifizierung einer tatsächlichen (wirtschaftlichen) Tätigkeit der AP unternommen worden wären. Es habe weder eine persönliche noch fernmündliche Kontaktaufnahme mit der AP gegeben. Auskünfte über die wirtschaftliche Situation der AP (z.B. Anfrage an den

Kreditschutzverband von 1870, D & B bzw. den Alpenländischen Kreditorenverband) seien nicht eingeholt worden. Wenn man sich auf den Vermittler P verlassen habe, weil der tatsächliche Lieferant für den Abnehmer nur von geringer Bedeutung sei, könne von der Einhaltung der gebotenen Sorgfalt keine Rede sein. Insbesondere am Beginn der von P vermittelten Schweinelieferungen, die über den Namen der AP fakturiert wurden, hätte man sich Gewissheit darüber verschaffen müssen, dass die AP tatsächlich Lieferer der Schweine gewesen ist. Der Gesetzgeber stelle im Hinblick auf das Recht zum Vorsteuerabzug darauf ab, dass die Unternehmereigenschaft des Leistenden objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG gegeben sei. Auch müsse die Rechnung von demjenigen ausgestellt sein, der die Lieferung ausgeführt habe. Einen Schutz des guten Glaubens an die Unternehmereigenschaft kenne das UStG nicht. Im Übrigen sei nur derjenige gutgläubig, den gar kein Verschulden an der Unkenntnis eines bestimmten Umstandes treffe, d.h. bereits leichte Fahrlässigkeit schließe die Gutgläubigkeit aus (Koziol/Welser¹¹, 230). Eine Rechnung, die den liefernden oder leistenden Unternehmer mit einer Anschrift kennzeichne, unter welcher dieser Unternehmer zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nicht seinen Sitz habe, könne auch bei einem Nichtwissen durch den Leistungsempfänger kein Vorsteuerabzugsrecht begründen. Daran habe sich auch durch den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union nichts geändert (VwGH 10.8.2005, 2005/13/0059). Daraus folge, dass im gegenständlichen Fall die Versagung des Vorsteuerabzuges nur eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage sei, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt würden. Ein atypischer Vermögenseingriff, der durch einen offensären Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis hervorgerufen worden sei und seine Ursache in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf habe, liege nicht vor. Der Gesetzgeber des UStG habe sich dazu entschieden, den Vorsteuerabzug nur dann zu gewähren, wenn die in § 12 UStG normierten Voraussetzungen objektiv gegeben sind. Diese Entscheidung des Gesetzgebers könne nicht im Nachsichtswege „korrigiert“ werden. Es seien im vorliegenden Fall überhaupt keine Schritte unternommen worden, sich davon zu überzeugen, ob die AP wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig sei. Es sei nicht einmal versucht worden, mit der AP in Kontakt zu treten, obwohl schon alleine die Gestaltung der „Rechnungen“ als ungewöhnlich anzusehen sei. Auf diesen sei nur ein Postfach angegeben. Eine Telefon- oder Faxnummer sowie eine Firmenbuchnummer (§ 14 HGB) fänden sich hingegen nicht. Zum Einwand, es sei Aufgabe der Finanzverwaltung, ein System mit Maßnahmen und Einrichtungen einzurichten, bei dem Umsatzsteuerbetrugsfälle und unbillige Fälle der (gänzlichen) Schadensabwälzung auf den gutgläubigen Leistungsempfänger vermieden würden, wurde auf Ruppe, UStG³, § 12 Tz 32 verwiesen, wonach der Schaden, der durch unrichtige Angaben des Leistenden verursacht werde, nicht auf der umsatzsteuerlichen

Ebene durch Zulassung des Vorsteuerabzuges zu kompensieren sei, sondern zivilrechtlich durch Ersatzansprüche gegen den Leistenden.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 2.3.2006 Berufung erhoben, und diese im Wesentlichen damit begründet, dass im gegenständlichen Fall ein außergewöhnlicher Geschehensablauf vorliege. Die Gesellschaft habe von verschiedenen Lieferanten Lebendschweine gegen Bezahlung des vereinbarten Entgeltes erhalten. Hierfür sei eine den Erfordernissen des § 11 UStG entsprechende Rechnung ausgestellt worden, durch die ein Vorsteuerabzug in Höhe der zuvor bezahlten Umsatzsteuerbeträge geltend gemacht werden haben können. Dass die Finanzverwaltung nunmehr diesen Vorsteuerabzug mangels Unternehmereigenschaft des Lieferanten als „zu Unrecht geltend gemacht“ einstufe, sei als außergewöhnlicher Geschehensablauf zu werten, da im Regelfall der Vorsteuerabzug zustehe. Zumal auch tatsächlich Lieferungen erfolgt seien, hätte die Berufungswerberin auch nicht damit rechnen müssen, dass ihr der Vorsteuerabzug aufgrund mangelnder Unternehmereigenschaft des Lieferanten versagt würde. Innerhalb der Unternehmerkette soll die Umsatzsteuer kostenneutral sein. Dies sei im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Durch die Nichtanerkennung des Vorsteuerbetrages und der damit im Zusammenhang stehenden Erhöhung der Einkaufspreise stellten sich auch die in der Produktionsstufe nachfolgenden Vorgänge als unrentabel heraus. Dass es sich um einen außergewöhnlichen Geschehensablauf gehandelt habe, sei seit dem Urteil des EuGH in den verbundenen Rechtssachen C-354/03, C-255/03 und C-484/03 (Optigen, Fulcrum Electronics und Bond House Systems) wohl unstrittig. Ein Unternehmer müsse nicht damit rechnen, dass es sich bei seinem Lieferanten um einen bloßen Scheinunternehmer handle und ihm deshalb der Vorsteuerabzug gestrichen werde. Auch sei der außergewöhnliche Geschehensablauf auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eingetreten. Bei den Lieferungen der Lebendschweine habe es sich um steuerpflichtige Lieferungen gehandelt. Auf die Absicht des Lieferanten und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck – den der Empfänger der Leistung weder kannte noch kennen konnte – komme es nicht an. Die Berufungswerberin habe keinen Einfluss auf die betrügerischen Absichten des Lieferers gehabt. Sie sei in den betrügerischen Plan nicht involviert gewesen. Dadurch sei auch das Kriterium der nicht zu erwartenden Abgabenschuld erfüllt, da nach Auffassung des EuGH in Betrugsfällen dieser Art der Vorsteuerabzug nicht eingeschränkt werden dürfe, insoweit der Unternehmer von den Betrügereien nichts ahnen habe können. Durch die nicht zu erwartende Abgabenschuld sei auch die Höhe unproportional zum auslösenden Sachverhalt. Angesichts der Höhe der strittigen Vorsteuerbeträge wäre mit der Nichtabzugsfähigkeit dieser Steuerbeträge ein unproportionaler Eingriff in das Vermögen der Berufungswerberin verbunden. Durch die von der Finanzverwaltung vorgenommene Wertung, wonach der Vorsteuerabzug dann nicht zustehen soll, wenn der Lieferant auf der

Vorstufe die vereinnahmte Umsatzsteuer nicht gesetzeskonform an die zuständige Finanzbehörde abgeführt habe, würden nicht alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt, sondern nur jene bestraft, die Teil der Lieferkette seien, in welcher sich ein Betrüger befindet. Es handle sich bei Fällen dieser Art um Einzelfälle und nicht um Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen wären. Da die Verweigerung des Vorsteuerabzuges als eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften anzusehen sei, die der nationale Gesetzgeber (aufgrund der Vorgaben des Richtliniengebers) zu vermeiden habe, liege eine sachliche Unbilligkeit vor. Auch stünde die Nichtberücksichtigung des Vorsteuerabzuges in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen, die sich dadurch für die Berufungswerberin ergeben würden. Nach Auffassung des Finanzamtes habe die Berufungswerberin die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Sorgfalt nicht angewandt, da sie keinerlei Schritte zur Verifizierung einer tatsächlichen (wirtschaftlichen) Tätigkeit der AP unternommen habe. Eine derartige Sorgfaltspflicht sei dem UStG, das im Sinne der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben durch die 6. MWSt-Richtlinie auszulegen sei, fremd. Auch ein „Pseudounternehmer“, der ausschließlich zum Zwecke des Umsatzsteuerbetruges ins Leben gerufen werde, sei nach Auffassung des EuGH Unternehmer im Sinne der 6. MWSt-Richtlinie und somit im Sinne des UStG. Angesichts der Unmaßgeblichkeit des Zwecks der Tätigkeit stellten vielmehr auch betrügerische unternehmerische Tätigkeiten wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der 6. MWSt-Richtlinie dar. Daran vermöge auch die Auffassung der Finanzverwaltung, dass die AP eine bloße Briefkastenfirma sei, nichts ändern. Trete eine Gesellschaft nach außen hin auf und tätige sie planmäßig Umsätze (was im gegenständlichen Fall jedenfalls durch die Rechnungsausstellung der AP „im Sinne eines objektiv nach außen tretenden Anhaltspunktes erkennbar werde“), so sei sie jedenfalls als Unternehmer anzusehen. Die vom Richtliniengeber zur Definition der steuerbaren Umsätze verwendeten Begriffe hätten objektiven Charakter und seien unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar. Es komme daher nicht darauf an, ob der Umsatz ausschließlich zur Erlangung eines Steuervorteils getätigt worden sei. Der Leistungsempfänger, der Unternehmer sei, dürfe auf die Unternehmereigenschaft des betrügerischen Unternehmers somit auch vertrauen, sofern er vom betrügerischen Zweck keine Kenntnis erlangt habe, was im gegenständlichen Fall jedenfalls ausgeschlossen werden könne. Es komme für das Recht auf den Vorsteuerabzug darauf an, dass die Unternehmereigenschaft des Leistenden objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG gegeben sei. Der AP komme daher Unternehmereigenschaft zu. Somit kenne das UStG – entgegen den Ausführungen des Finanzamtes – einen Schutz des guten Glaubens an die Unternehmereigenschaft des Leistenden. Möglicherweise würde der EuGH sogar so weit gehen, das Recht auf Vorsteuerabzug lediglich im Falle der grob fahrlässigen Unkenntnis zu

versagen (vgl. hiezu den Sachverhaltspunkt: „Das Unternehmen wusste vom Vorliegen des behaupteten Betruges nichts und handelte nicht grob fahrlässig.“). Der Verweis auf das Zivilrecht, wonach bereits leichte Fahrlässigkeit die Gutgläubigkeit ausschließe, sei für das Umsatzsteuerrecht „nicht brauchbar“, da nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH zivilrechtliche Beurteilungen in den jeweiligen Mitgliedsstaaten keinen Einfluss auf umsatzsteuerliche Bestimmungen hätten. Die Begriffe des UStG seien als autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe auszulegen. Auch dem Umstand, dass keine Auskünfte über die wirtschaftliche Situation des Lieferanten eingeholt worden seien, könne keine Bedeutung zukommen und sei praxisfremd. Eine Überprüfung erfolge allenfalls bei größeren Abnehmern, nicht jedoch bei Lieferanten, sofern nicht größere Anzahlungen für zukünftige Leistungen geleistet würden. Anzahlungen seien im gegenständlichen Fall jedoch nicht geleistet worden. Schließlich sei das vom Finanzamt ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 10.8.2005, 2005/13/0059, für die Beurteilung des gegenständlichen Falles nicht einschlägig. Diesem Erkenntnis sei ein Sachverhalt zu Grunde gelegen, bei dem der Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer gewusst habe, dass der leistende Unternehmer unter der auf der Rechnung angegebenen Adresse keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt habe. Dies sei der Berufungswerberin jedoch im gegenständlichen Fall zu keinem Zeitpunkt bekannt gewesen. Die Versagung des Vorsteuerabzuges stelle sich im vorliegenden Fall nicht als bloße Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, durch die alle vom betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt würden, sondern als sachlich unbillig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Die Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine sachliche Unbilligkeit (nur das Vorliegen einer solchen wurde von der Berufungswerberin behauptet) ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen

muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (z.B. VwGH 22.2.2004, 2000/15/0196).

Die sachliche Unbilligkeit muss eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077). Die Nachsicht dient auch nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Ob daher im gegenständlichen Fall die von der AP in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuern abziehbar waren, ist eine Frage des Festsetzungsverfahrens. Diese Frage wurde vom UFS in der Entscheidung vom 15.6.2005 aus den dort angeführten Gründen verneint. Es ist daher auch im Nachsichtsverfahren davon auszugehen, dass die Nichtanerkennung der Vorsteuern dem Gesetz entspricht. Das gegenständliche Verfahren kann nicht dazu dienen, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung neuerlich zu prüfen.

Wenn auch die Abgabenfestsetzung dem Gesetz entspricht, so kann doch auch die in der Sache gelegene Unbilligkeit zu einer Nachsicht führen. Dies vor allem dann, um offenkundig ungewollten Auswirkungen der allgemeinen gesetzlichen Tatbestände abzuholen. Es ist somit möglich, dass die Einhebung der zutreffend festgesetzten Abgabe den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass die Einhebung der Abgabe im Einzelfall unbillig erscheinen muss (Stoll, BAO, 2429).

Die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung setzt daher in derartigen Fällen gerade die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung voraus. Trotz richtiger Abgabenfestsetzung muss es zu einem sachlich unbilligen Ergebnis kommen. Eine unrichtige Abgabenfestsetzung ist dagegen im (ordentlichen und allenfalls auch außerordentlichen) Rechtsweg zu bekämpfen und richtig zu stellen. Einer Abgabennachsicht bedarf es in einem solchen Fall nicht.

Im gegenständlichen Fall ist daher die Frage zu klären, ob die Einhebung der von der Berufungswerberin zu Unrecht geltend gemachten und daher vom Finanzamt zurückgeforderten Vorsteuern sachlich unbillig wäre. Die Berufungswerberin vertrat dazu zusammengefasst die Ansicht, es könne nicht Sinn der Regelung über den Vorsteuerabzug sein, dass das Opfer eines Betruges den Schaden zu tragen habe, ihre Organtochter VFS die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Sorgfalt angewendet, und daher im guten Glauben die Vorsteuern geltend gemacht habe.

Zu Recht wies bereits das Finanzamt darauf hin, dass das UStG keinen Schutz des guten Glaubens an die Unternehmereigenschaft des Leistenden kennt (Ruppe, UStG³, § 12 Tz 32 mwN). Gleichermaßen gilt etwa auch für den Fall, dass zwischen der tatsächlich gelieferten und der in der Rechnung ausgewiesenen Ware keine Übereinstimmung besteht (Ruppe,

UStG³, § 11 Tz 68/1 mwN). Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es auf den „guten Glauben“ des Rechnungsempfängers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers nicht ankomme (z.B. VwGH 25.4.2001, 98/13/0081; 16.12.1998, 96/13/0202; 25.6.1998, 97/15/0152; 28.5.1997, 94/13/0230; 13.12.1995, 95/13/0030). Der Auffassung einer Beschwerdeführerin, sie habe sich im guten Glauben darauf verlassen dürfen, dass ein Unternehmen, welches Rechnungen ausstelle, an der angegebenen Adresse etabliert sei, ohne dass dem Abgabepflichtigen eine Obliegenheit dahingehend auferlegt werden dürfe, die Richtigkeit solcher Angaben zu kontrollieren, hat der Verwaltungsgerichtshof zuletzt im Erkenntnis vom 1.6.2006, 2004/15/0069 neuerlich eine klare Absage erteilt.

Aber auch aus dem Urteil des EuGH vom 12.1.2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03 ist für die Berufungswerberin nichts zu gewinnen. Nach dieser Entscheidung sind *Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind*, Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 2 Nr. 1, 4 und 5 Abs. 1 der 6. MWSt-RL, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen, ohne dass es auf die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck – *den dieser Steuerpflichtiger weder kannte noch kennen konnte* – eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt (Rn 51). Das Recht eines Steuerpflichtigen, der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug wird auch nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, *ohne dass dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann*, ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist (Rn 52).

Abgesehen davon, dass es auch in diesem Zusammenhang wieder um die im Nachsichtsverfahren nicht entscheidende Frage geht, ob der Vorsteuerabzug in einem solchen Fall zusteht oder nicht, räumte die Berufungswerberin selbst ein, dass der EuGH „möglicherweise“ so weit gehen würde, das Recht auf Vorsteuerabzug „lediglich“ im Falle der grob fahrlässigen Unkenntnis zu versagen. Diese Ansicht teilt auch der unabhängige Finanzsenat. Ist daher dem Steuerpflichtigen grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen, kann dieser die Vorsteuer nicht geltend machen.

Die VFS hatte die Schweine über den Vermittler P bestellt. Auf den Frachtbriefen schien die E auf, die Rechnungen wurden von der AP ausgestellt. Die VFS hat Vorsteuern aus Rechnungen eines ihr bis dahin unbekannten Unternehmers (AP) geltend gemacht, mit dem sie nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes weder jemals persönlich noch

fernmündlich Kontakt aufgenommen hat. Auf den Rechnungen der AP befanden sich weder Telefon-, Fax- oder Firmenbuchnummer, sondern nur eine Postfachnummer. Bei dieser Sachlage kann von einer Einhaltung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Sorgfalt durch die VFS keine Rede sein. Ein Unternehmer, der Vorsteuern aus Rechnungen eines ihm unbekannten Unternehmers geltend macht, keinerlei Nachforschungen darüber anstellt, um wen es sich beim Rechnungsaussteller handelt (Erhebungen über dessen wirtschaftliche Situation sind dazu nicht erforderlich), und warum die Rechnungen über die bestellten Waren gerade von diesem Unternehmer ausgestellt wurden, handelt in höchstem Maße grob fahrlässig. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist für den Vorsteuerabzug eben nicht ausreichend, dass „irgendein Unternehmer“ eine Rechnung ausstellt.

Wenn sich ein Abgabenschuldner aber schon im Festsetzungsverfahren nicht erfolgreich auf die behauptete Gutgläubigkeit berufen kann, gilt dies in gleicher Weise für das Nachsichtsverfahren.

Angemerkt sei noch, dass nach dem erwähnten EuGH-Urteil nur *Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind*, Lieferungen bzw. eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. MWSt-RL sind, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen. Es erscheint daher zumindest zweifelhaft, ob in einer Lieferkette tatsächlich auch die Lieferungen des Umsatzsteuerbetrügers als Lieferungen im Sinne der 6. MWSt-RL zu werten sind, oder nicht vielmehr nur die Lieferungen der redlichen Unternehmer in der Lieferkette zum Vorsteuerabzug berechtigen sollen – eben unabhängig davon, dass sich in der Lieferkette ein unredlicher Unternehmer befindet. Die Berufungswerberin hat aber gerade die von der Umsatzsteuerbetrügerin (AP) in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuern geltend gemacht.

Dem Einwand der Berufungswerberin, es könne nicht Sinn der Regelung über den Vorsteuerabzug sein, dass das Opfer eines Betruges den Schaden zu tragen habe, hielt bereits das Finanzamt zutreffend entgegen, dass etwa der Schaden, der durch unrichtige Angaben des Leistenden verursacht werde, nicht auf der umsatzsteuerlichen Ebene durch Zulassung des Vorsteuerabzuges zu kompensieren sei, sondern zivilrechtlich durch Ersatzansprüche gegen den Leistenden (Ruppe, UStG³, § 12 Tz 32). Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu darauf hingewiesen, dass das Risiko der Ungreifbarkeit des „Leistungserbringers“ der Leistungsempfänger zu tragen habe. Für eine Überwälzung dieses Risikos auf die Abgabenbehörde bestehe kein rechtlicher Grund (z.B. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230). Auch im gegenständlichen Fall wäre es sachlich nicht gerechtfertigt, den Schaden auf den Abgabengläubiger und damit auf die Allgemeinheit zu überwälzen.

Im gegenständlichen Fall erscheint daher weder die Festsetzung noch die Einhebung der gegenständlichen Umsatzsteuern sachlich unbillig. Der unabhängige Finanzsenat teilt auch die Ansicht des Finanzamtes, dass im gegenständlichen Fall lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, die alle vom betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft. In der Einhebung der Abgaben ist auch weder eine besonders harte Auswirkung des Gesetzes noch ein atypischer Vermögenseingriff zu erblicken, da gerade kein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Allein der Umstand, dass die Abgabenschuld nicht erwartet worden sei und die geltend gemachten Vorsteuern betragsmäßig sehr hoch gewesen wären, lässt die Abgabenschuld noch nicht unproportional zum auslösenden Sachverhalt erscheinen.

Da somit insgesamt gesehen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO nicht erfüllt waren, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. August 2006