

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Alfred Trendl, Neubaugasse 79, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 30.7.2008 gegen die Bescheide des FA vom 30.6.2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und neue Sachbescheide zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2005 und 2006, weiters betreffend Umsatzsteuer 5-6/2007, sowie vom 20.4.2010 betreffend Umsatzsteuer 2007 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird betreffend Wiederaufnahme der Verfahren sowie Umsatzsteuer 2005 bis 2007 und Einkommensteuer 2005 als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Der Beschwerde wird betreffend Einkommensteuer 2006 teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Änderungen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Spruches bildet.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) vermietet Wohnungen. Im Zuge einer bei ihm durchgeführten Betriebsprüfung wurden von der Abgabenbehörde insgesamt fünf Rechnungen aus den Jahren 2005-2007 über 28.600 (2005), 19.240, 14.976 (2006), 650 und 36.370 (2007) Euro zuzüglich je 20% USt nicht anerkannt.

Begründend führt das Finanzamt aus, der Leistende laut Rechnung (V) bestreite, die Leistungen erbracht und die Rechnungen ausgestellt zu haben. Dies sei schon an den Unterschieden zwischen den an den Bf gelegten maschineschriebenen Rechnungen und den üblicher Weise von der V computerunterstützt ausgestellten Rechnungen erkennbar.

Außerdem habe der Bf nicht die gehörige Sorgfalt walten lassen: Er habe besagtes Unternehmen auf Empfehlung eines anderen Unternehmens beauftragt, wobei er nur mit

einem Herrn G, der sich als Polier ausgab, Kontakt gehabt habe. Kassiert sei von einem weiteren Mann nach Leistungserbringung worden, der mit vorgefertigter Rechnung und Kassaquittung erschienen sei.

Der Bf habe es verabsäumt, mit dem für das Unternehmen Zeichnungsberechtigten Kontakt aufzunehmen und sich von der Identität der ihm gegenüber auftretenden Personen zu überzeugen. Daher stehe der Vorsteuerabzug nicht zu. Auch als Werbungskosten seien die Aufwendungen nicht anzuerkennen, weil eine Benennung des tatsächlichen Empfängers unterblieben sei.

In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO), führt der Bf aus, er habe alle nötigen und üblichen Schritte eingehalten: Anbote eingeholt, Leistungen (Wohnungssanierungen) in Auftrag gegeben, die Leistungsdurchführung beaufsichtigt und die in Rechnung gestellten Leistungen bezahlt. Die Identität des Inkassanten festzustellen, sei unüblich, zumal sein Kommen von der beauftragten Firma angekündigt worden sei. Auch hätte das Wissen um den Namen des Inkassanten nichts an der Bezahlung geändert.

Ebenso sei die Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer keine gesetzliche Verpflichtung. Gerade ein Polier habe in der Regel weitgehende interne Vollmachten. Mangels Anzahlung habe auch kein Risiko für den Bf bestanden, da er Mängel bis zur Bezahlung habe rügen können. Somit habe kein Grund bestanden, den Geschäftsführer zu kontaktieren. Geschäfte würden durch den zB im Geschäft anwesenden Mitarbeiter abgeschlossen, ohne den Inkassanten nach dem Ausweis zu fragen oder den Geschäftsführer zu verlangen. Die Bescheidbegründungen seien wirtschaftsfremd und widersprächen dem Gesetz.

Die übergebene Rechnung habe alle nötigen Merkmale ausgewiesen und beinhalte eine richtige UID und existierende Firmenbuchnummer. Ein detektivisches Gespür des Leistungsempfängers werde nicht verlangt, insbesondere wenn keine Gründe vorlägen, eine besondere und außerordentliche Vorsicht walten zu lassen. Steuerbetrug sei zwar bedauerlich, dürfe aber nicht einseitig dem steuerehrlichen Unternehmer angelastet werden. Der Auftragnehmer sei auch branchenüblich aufgetreten und habe alle Leistungen auftragskonform erbracht. Damit bestand nicht der geringste Zweifel, dass es sich beim leistenden Unternehmer nicht um den laut Rechnung gehandelt habe.

Das Einvernahmeprotokoll und die Unterlagen der V seien erst in der Schlussbesprechung vorgelegt worden. Deren Glaubwürdigkeit könne vom Bf nicht überprüft werden. Geschäftsunterlagen seien jedoch derart aufzubewahren, dass betrügerische Handlungen durch Dritte unterbunden würden.

Die Nichtanerkennung als Werbungskosten wegen fehlender Empfängerbenennung gehe von einem völlig anderen Sachverhalt aus, dass nämlich der Bf die Identität des tatsächlichen Empfängers gekannt habe und wissentlich nicht preisgebe. Zuletzt werde noch darauf hingewiesen, dass die Rechnung über 19.240 Euro vom Bf auf

zehn Jahre verteilt abgesetzt worden sei, vom Finanzamt aber zur Gänze im Jahr 2006 hinzugerechnet worden sei.

Die Abgabenbehörde gibt zur Berufung (Beschwerde) folgende Stellungnahme ab: Der Vergleich mit dem Mitarbeiter eines Geschäftes gehe ins Leere, weil in diesem Fall das Unternehmen aufgesucht werde. In Anbetracht der Auftragssumme sei es keinesfalls wirtschaftsfremd, vom auftretenden Polier eine Legitimation abzuverlangen. Auch sei es üblich, bei mehreren größeren Aufträgen mit dem Geschäftsführer einer GmbH Verhandlungen über Rechnungshöhe und Zahlungsmodalitäten zu führen. Eine Behebung der bar bezahlten Rechnungen von den Bankkonten des Bf habe nicht festgestellt werden können. Lediglich die Hinzurechnung 2006 sei irrtümlich unter Außerachtlassung der Zehntelung erfolgt.

In Beantwortung der Stellungnahme des Finanzamtes legt der Bf Sparbuchauszüge vor, die entsprechende Abhebungen dokumentierten.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Sachverhalt

Unstrittig liegt dem Erkenntnis folgender Sachverhalt zugrunde: Der Bf erhielt über den Geschäftsführer der Firma S GmbH den Kontakt zur Firma V vermittelt, wobei sich ein Herr G als deren Polier vorgestellt hat. Treffpunkt für die Besprechung der gewünschten Arbeiten war die Baustelle. Nach Abschluss der Arbeiten erschien ein weiterer Mann mit fertiger Rechnung und Kassaquittung, um den Werklohn jeweils bar zu kassieren. Die Rechnungen waren auf Geschäftspapier der V, das deren gültige UID und Firmenbuchnummer enthielt, mit Schreibmaschine geschrieben, Rechnungen und Kassabelege wiesen Firmenstempel der V auf.

Die Rechnungen sind jedoch nicht der V zuzurechnen, diese hat die fakturierten Leistungen nicht erbracht und die Entgelte nicht entgegengenommen, wie ein Vergleich mit den üblicher Weise von dieser Firma ausgestellten Rechnungen und Kassabelegen zeigt. Offensichtlich hat sich ein Dritter der Firmenunterlagen bemächtigt und unter falschem Namen die Leistungen erbracht und das Entgelt kassiert.

Strittig ist insbesondere, ob dem Bf dies hätte auffallen müssen, oder ob er aufgrund des Übereinstimmens von Firmenwortlaut, aufrechter Firmenbuchnummer und gültiger UID auf die Richtigkeit des Leistenden vertrauen durfte.

Für das erkennende Gericht erscheint das vom Bf behauptete Vertrauen aus den in Punkt 2 und 3 folgenden Erwägungen nicht schutzwürdig:

2. Umsatzsteuer

Essentielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ist nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG iVm § 11 Abs 1 UStG unter anderem die eindeutige Identifizierbarkeit des Rechnungsausstellers allein anhand der in der Rechnung angeführten Identifikationsmerkmale. Da der Leistungsempfänger eines im Einklang mit den bestehenden Gesetzen abgewickelten Rechtsgeschäftes dem Leistungserbringer gegenüber einen Anspruch darauf hat, von diesem eine dem Gesetz entsprechend gestaltete Rechnung ausgestellt zu erhalten, lässt sich mit dem Hinweis auf den guten Glauben im geschäftlichen Verkehr nicht erfolgreich argumentieren. Das Risiko einer Enttäuschung in seinem guten Glauben hat der zu tragen, der im guten Glauben handelt. Weshalb der gutgläubig Handelnde berechtigt sein sollte, dieses sein eigenes Risiko auf einen Dritten, nämlich den Abgabengläubiger, zu überwälzen, ist nicht einsichtig. Bleibt der Leistungserbringer für den Abgabepflichtigen greifbar, werden sich unterlaufene Fehler in der Rechnungslegung im Innenverhältnis zwischen den Vertragspartnern, und sei es durch Ausstellung einer berichtigten Rechnung, beheben lassen. Die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers aber ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat. Für eine Überwälzung dieses Risikos auf die Abgabenbehörde besteht kein rechtlicher Grund (VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; 1.6.2006, 2004/15/0069 mwN).

Auch nach den engeren Maßstäben der Rechtsprechung zum Karussellbetrug wäre das Recht auf Vorsteuerabzug zu verneinen: Nach EuGH 6.7.2006, Rs C-439/04 „*Kittel*“, Slg I-6161 steht kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wenn der Abnehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer vor- oder nachgelagerter Umsatz in der Lieferkette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war (vgl. schon EuGH 12.1.2006, Rs C-354/03 „*Optigen Ltd*“, Slg I-483). Das nach objektiven Gegebenheiten entstandene Recht auf Vorsteuerabzug steht somit unionsrechtlich dem Wirtschaftsteilnehmer nur dann zu, wenn er alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen sind (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 92). Die Regelung bewirkt, dass das Vorliegen von MWSt-Betrug den Vorsteuerabzug ausschließt, selbst wenn objektiv betrachtet sämtliche Voraussetzungen für den Abzug erfüllt sind. Dies leitet der EuGH aus dem allgemeinen Verbot missbräuchlicher Praktiken und dem Ziel der RL ab, Steuermisbrauch zu bekämpfen (EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02 „*Halifax*“, Slg I-1609).

Im Fall eines Rechtsmissbrauchs in der Leistungskette steht daher der objektiv entstandene Anspruch nur dem gutgläubigen Abnehmer zu (UFS 13.7.2007, RV/2014-W/04). Die Feststellungslast für das Nichtwissen oder Nichtwissenkönnen trägt der Abnehmer, wobei die Schwierigkeit des Negativbeweises grundsätzlich diese Beweislastverteilung nicht aufhebt (BFH 19.4.2007, V R 48/04, BStBl 2009 II 315 mwN). Davon ist in Fällen ungewöhnlicher Umstände in der Geschäftsanbahnung und -abwicklung auszugehen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 95).

Es ist in der Tat ungewöhnlich, bei einer Gesamtauftragssumme von 99.836 Euro die Vertragsverhandlungen nicht mit der Geschäftsleitung zu führen, sondern mit einer Person, die sich als Polier ausgibt. Dem Polier obliegt für gewöhnlich die Organisation und Koordination der Arbeiter auf der Baustelle, nicht jedoch die Kalkulation von Aufträgen und der Abschluss von Verträgen. Die vom Bf behaupteten weitreichenden Befugnisse des Poliers umfassen somit weder Vertragsabschluss noch Abrechnung.

Auf Nachfrage durch das Gericht, ob Kostenvoranschläge eingeholt worden seien, wurde nicht geantwortet. Die Frage nach Kontaktdaten der gegenüber dem Bf aufgetretenen Personen konnte er nur dahingehend beantworten, dass weder weitere Namen noch Kontaktadressen bekannt sind. Einen Kostenvoranschlag hat sich der Bf somit nie erstellen lassen, auch Firmenbuchnummer und UID hat er nicht im Voraus prüfen können, sondern erst nach Erhalt der Rechnung. Damit konnte der Bf auch nicht bei Vertragsabschluss die Vertretungsmacht seines Geschäftspartners prüfen. Eine solche wäre jedoch – anders als im vorgebrachten Beispiel des Ladenkaufs – im vorliegenden Fall zweckmäßig gewesen. Bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt wäre zur Erforschung des wahren Vertragspartners auch kein „detektivisches Gespür“ vonnöten gewesen.

Die an den Tag gelegte Sorglosigkeit im Zusammenhang mit der Vergabe größerer Aufträge ist derart ungewöhnlich, dass sie dem Bf das Recht auf Vorsteuerabzug betreffend jedenfalls vorwerfbar ist. Bei Anwendung der gebotenen unternehmerischen Sorgfalt hätte er sofort gewusst, dass das leistende Unternehmen nicht die V ist.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet (§ 253 BAO bzw. § 274 erster Satz BAO idF vor BGBl I 2013/14). Daher gilt die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 5-6/2007 auch als Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007.

3. Einkommensteuer

Kommt der Abgabepflichtige dem Verlangen der Behörde auf Benennung des tatsächlichen Empfängers nicht nach, sind die beantragten Absetzungen gemäß § 162 BAO nicht anzuerkennen. Das Verlangen zur Empfängerbenennung ist rechtswidrig, wenn es aufgrund unverschuldeter tatsächlicher Unmöglichkeit offenbar unerfüllbar ist (Ritz, BAO⁵, § 162 Tz 3 mit ausführlichen Judikaturverweisen). Es darf jedoch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265).

Werden Geschäftsbeziehungen so gestaltet, dass die Person des Empfängers bzw Gläubigers nicht namhaft gemacht werden kann (etwa wegen des unterlassenen Begehrens zur Ausweisleistung des Verkäufers, VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236), liegt die fehlende Möglichkeit zur Empfängerbenennung im Verschulden des Abgabepflichtigen.

Das Verhalten des Abgabepflichtigen, eine zugegebenermaßen "merkwürdige Geschäftsbeziehung" (etwa: der Empfänger der Honorare akzeptiert nur Barzahlung; Abwicklung des persönlichen Kontakts zum Abgabepflichtigen in dessen Büroräumen) zu akzeptieren und aufrecht zu erhalten, leistet jenen Abgabenverkürzungen Vorschub, denen § 162 BAO vorbeugen will (VwGH 21.12.1999, 94/14/0040; 28.5.1997, 94/13/0230).

Das vom Bf gesetzte Verhalten, weder Identität noch Befugnisse der ihm gegenüber auftretenden Personen zu überprüfen, verbunden mit der Barzahlung und der Kontaktnahme lediglich auf der eigenen Baustelle hat es ihm verunmöglicht, den wahren Leistungsempfänger zu nennen. Diese Unmöglichkeit hat der Bf selbst verschuldet, daher muss er die Rechtsfolge der fehlenden Empfängerbenennung in Kauf nehmen. Die ertragsteuerliche Abziehbarkeit der begehrten Werbungskosten ist gemäß § 162 Abs 2 BAO zu versagen.

Die Rechnung über 19.240 Euro ist vom Bf auf zehn Jahre verteilt abgesetzt worden, vom Finanzamt aber zur Gänze im Jahr 2006 hinzugerechnet worden. Dies wird entsprechend berichtigt und auch die Hinzurechnung auf zehn Jahre verteilt.

4. Wiederaufnahme der Verfahren

Die belangte Behörde hat die Wiederaufnahme auf den Bp-Bericht und hier auf die in Tz 2 getroffenen Feststellungen, sohin die im Zuge der Prüfung hervorgekommene fehlende Identität des auf der Rechnung ausgewiesenen und des tatsächlich leistenden Unternehmens gestützt. Die neu hervorgekommenen Tatsachen waren geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide zur Folge zu haben. Angesichts der Beträge wurde auch das Ermessen richtig geübt und der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt. Die Wiederaufnahmen erfolgten zurecht.

5. Revision

Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG unzulässig, weil es zur strittigen Rechtsfrage, wann Gutgläubigkeit auf die Identität des leistenden Unternehmens zum Vorsteuerabzug und im Fall des Empfängerbenennungsverlangens zum Betriebsausgabenabzug berechtigt, bereits einheitliche VwGH-Judikatur gibt (vgl. die im hg. Erkenntnis angeführten Zitate), in deren Rahmen sich das vorliegende Erkenntnis bewegt.

Wien, am 29. April 2014