

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.06.2017

Geschäftszahl

Ra 2017/13/0026

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski und MMag. Maislinger als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der D GmbH in W, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14. Februar 2017, Zl. RV/7103864/2015, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2014, den **Beschluss** gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

2 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

3 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

4 Im vorliegenden Fall ist Streitpunkt der Revision der von der revisionswerbenden GmbH erfolglos in Anspruch genommene Vorsteuerabzug aus sechs ihr vom Lebensgefährten ihrer Geschäftsführerin im Streitjahr 2014 gelegten, von der Revisionswerberin aber bislang nicht bezahlten Rechnungen über insgesamt mehr als EUR 400.000,-.

5 Das Bundesfinanzgericht führte im ersten Teil seiner diesbezüglichen Erwägungen zunächst ins Treffen, die Leistungsbeschreibungen in den Rechnungen seien nicht ausreichend präzise und schon dieser "Verstoß gegen die formellen Anforderungen an die Rechnungslegung und Nachweisführung" stehe dem Vorsteuerabzug entgegen. In Auseinandersetzung mit den einzelnen Rechnungen vertrat das Bundesfinanzgericht dabei schon die Ansicht, es sei nur darum gegangen, Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis auszustellen, und eine "zu den verrechneten Honoraren adäquate Leistung" sei den Rechnungen nicht zugrunde gelegen. Aus den Umständen und den Angaben Beteiligten sei zu schließen, dass der Lebensgefährte der Geschäftsführerin für den ungewissen Fall eines erfolgreichen Abschlusses des von der GmbH betriebenen Projektes ein Erfolgshonorar und nicht erfolgsunabhängig die in den Rechnungen bezifferten und von der GmbH nicht bezahlten Vergütungen für einzelne Leistungen erhalten sollte. Die Beteiligten seien gezielt so vorgegangen, dass es nicht zur Abfuhr von Umsatzsteuer durch den Rechnungsaussteller (der mit seinen Umsätzen der Istbesteuerung nach § 17 UStG 1994 unterlegen sei), sondern nur zum Vorsteuerabzug bei der Revisionswerberin komme.

6 Im zweiten Teil der Erwägungen setzte sich das Bundesfinanzgericht weiter mit der behaupteten, aber durch keinen schriftlichen Vertrag dokumentierten Leistungsbeziehung auseinander, wobei es ausdrücklich davon ausging, der Lebensgefährte der Geschäftsführerin sei für das Projekt der Revisionswerberin "langjährig tätig"

geworden. Bei den Rechnungsbeträgen habe es sich einer Aussage eines Beteiligten zufolge aber um vorweg fakturierte Erfolgshonorare und nicht wie fakturiert um vom Gesamterfolg unabhängiges Entgelt für die Erbringung einzelner Leistungen gehandelt. Bezweckt worden sei die Aufteilung des durch die Vorgangsweise lukrierten Vorsteuerguthabens, womit die Beteiligten ihren durch den langjährig ausgebliebenen Projekterfolg aufgetretenen Geldbedarf "auf Kosten des Fiskus finanziert" hätten. Von einer bloßen Stundung der Rechnungsbeträge könne keine Rede sein, worauf auch der Umstand hindeute, dass der (mittelbare) Alleingesellschafter der Revisionswerberin dem Lebensgefährten der Geschäftsführerin Privatdarlehen gewährt habe, statt im entsprechenden Umfang für die Bezahlung seiner Rechnungen zu sorgen. Die "Rechnungen" hätten aus diesen Gründen "keine umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand gehabt". Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehöre zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung auch der Ausweis des tatsächlich beabsichtigten (geschuldeten) Entgelts. Das Fehlen einer ernsthaften Zahlungsabsicht schließe den Vorsteuerabzug aus. Mit den geltend gemachten Rechnungen sei nur ein in Wahrheit gar nicht bestehender Anspruch auf die völlig unangemessen hohen Pauschalentgelte für die verrechneten Leistungen vorgetäuscht worden. Es handle sich um "Scheinrechnungen" als Mittel für einen "Umsatzsteuerbetrug".

7 In einem dritten Abschnitt der Erwägungen beschäftigte sich das Bundesfinanzgericht daran anknüpfend mit dem Entfall des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Vorliegen eines Zusammenhanges des Umsatzes mit einem die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen (§ 12 Abs. 1 Z 1 vorletzter und letzter Satz UStG 1994 in der für das Streitjahr 2014 maßgeblichen Fassung, jetzt § 12 Abs. 14 UStG 1994).

8 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung in rechtlicher Hinsicht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folge und die Beurteilung von Tatfragen durch das Bundesfinanzgericht "als Grund einer ordentlichen Revision nicht in Betracht" komme.

9 Die Revision stützt ihre behauptete Zulässigkeit auf folgendes Vorbringen (§ 28 Abs. 3 VwGG) über fallbezogene Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung:

"6.1. Materielles Steuerrecht

Müssen Rechnungen, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu vermitteln, nur die gesetzlich geforderten Rechnungsmerkmale aufweisen, nämlich wer wann an wen was geleistet hat und wie hoch das Entgelt gewesen ist, oder müssen in den Rechnungen darüber hinaus auch noch weitere Angaben in Bezug auf den Leistungsgegenstand enthalten sein?

Nach der herrschenden Judikatur, auch des EuGH, müssen Rechnungen den Mindestanforderungen in Bezug auf die Rechnungsmerkmale entsprechen, damit das Recht auf Vorsteuerabzug gegeben ist. Darüber hinausgehende Angaben sind nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Das Bundesfinanzgericht fordert in seiner Entscheidung aber weitere Angaben, wodurch die Entscheidung materielles Steuerrecht verletzt.

Ist es für die Versagung des Vorsteuerabzuges wegen Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen (§ 12 Abs. 14 idF StRefG 2015/2016) notwendig, dass die Umsatzsteuerhinterziehung in einem qualifizierten Verfahren, welches die strafrechtlichen Grundsätze (Unschuldsvermutung, objektive und subjektive Tatseite, Beweiswürdigung (mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit)) berücksichtigt, festgestellt wird?

Trifft die Abgabenbehörde die Nachweispflicht, dass der Steuerzahler von einer etwaigen Betrugsabsicht wusste oder wissen hätte müssen?

6.2. Verfahrensrecht

Eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung liegt nach Ansicht der Lehre auch dann vor, wenn ein Rechtsfehler des Finanzgerichts von wesentlichem Gewicht vorliegt, der geeignet ist, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen (vgl. Gunacker-Slawitsch in TAXLEX 1/2014, S. 22 gestützt auf OGH-Judikatur und deutsche BFG-Judikatur mwN).

Eine Beweiswürdigung, welche vorgelegte Beweise mit dem Hinweis auf mangelnde Glaubwürdigkeit ignoriert und ohne Vorlage von Gegenbeweisen und ohne weitere Ermittlungshandlungen anzustellen, Behauptungen und eigene Schlüsse anstellt, ist als grober Verfahrensfehler zu betrachten, der eine Revision durch den Verwaltungsgerichtshof zulässig macht. Eine offenbar bereits vor der mündlichen Verhandlung vorweggenommene Beweiswürdigung ist ebenso rechtswidrig, insbesondere wenn diese auf einem in bisherigen Verfahren noch nicht erörterten sondern vom entscheidenden Gericht neu angenommenen Sachverhalt beruht, ohne der Revisionswerberin die Möglichkeit einer Stellungnahme dazu einzuräumen. Die Verletzung von tragenden Grundsätzen des Verfahrensrechtes und damit die Verhinderung eines fairen Verfahrens stellt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Eine willkürliche, dem Akteninhalt widersprechende Sachverhalts- bzw. Tatsachenbeurteilung stellt einen gravierenden Fehler von wesentlichem Gewicht dar, der geeignet ist, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen."

10 Mit dem ersten der auf diese Weise behaupteten Zulässigkeitsgründe macht die Revisionswerberin geltend, das Bundesfinanzgericht habe mehr als die in § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 geforderten Rechnungsangaben verlangt. Dies trifft jedoch nicht zu. Gegenstand der Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes war in ihrem ersten Teil, auf den sich dieser behauptete Zulässigkeitsgrund vor allem bezieht, ob die

Rechnungsangaben ausreichen, um den Anforderungen des § 11 Abs. 1 Z 3 lit. c UStG 1994 (Angabe der Menge und handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder der Art und des Umfangs der sonstigen Leistung) zu entsprechen. Für die Entscheidung waren diese Erwägungen angesichts der vor allem im zweiten Abschnitt der (insoweit auf die Angabe des Entgelts gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 lit. e UStG 1994 zu beziehenden) Erwägungen verneinten Absicht, das Entgelt als solches für die in Rechnung gestellten Leistungen zu entrichten, aber nicht ausschlaggebend.

11 Letzteres gilt auch für die abschließenden Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes zum Ausschlussgrund eines Zusammenhanges des Umsatzes mit einem die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen, auf die sich der zweite behauptete Zulässigkeitsgrund bezieht. Geht man von den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichtes in Bezug auf die mit den Rechnungen nur zum Zweck der Erlangung von Vorsteuerguthaben vorgetäuschte Leistungsbeziehung im Sinne der behaupteten Erbringung von Einzelleistungen zu den in den Rechnungen genannten (erfolgsunabhängigen) Preisen aus, so bedarf es für die Verneinung des Vorsteuerabzuges nicht der Heranziehung des erwähnten Ausschlussgrundes.

12 Maßgeblich ist daher, ob das Bundesfinanzgericht mit seinen Sachverhaltsannahmen (soweit sie nicht etwa nur den zuletzt erwähnten, nicht entscheidungswesentlichen Ausschlussgrund betreffen) auf die im Vorbringen zur Zulässigkeit auch behauptete Weise Verfahrensrecht verletzt hat.

13 Es war im Verfahren nie strittig und wurde auch vom Bundesfinanzgericht festgestellt, dass der Lebensgefährte der Geschäftsführerin für das Projekt der Revisionswerberin maßgeblich (laut Niederschrift über die Schlussbesprechung: mit "massivem Arbeitseinsatz") tätig war. Schon das Finanzamt ging auf Grund der vorliegenden Aussagen und des tatsächlichen Verlaufs aber davon aus, dass die Entgeltlichkeit dieser (und, hier nicht verfahrensgegenständlich, auch schon in Vorjahren fakturierter) Leistungen nur für den Fall eines Projekterfolges vorgesehen gewesen sei. In der Beschwerdevereinsentscheidung wurde weiters dargelegt, die Gestaltung sei gewählt worden, um die Behörden über den wahren Zweck, nämlich die Erzielung eines Vorsteuerguthabens vor dem ungewissen Eintritt des Projekterfolges, zu täuschen. In der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht brachte der neue steuerliche Vertreter der Revisionswerberin aber vor, der Leistungsaustausch und die Leistungsbeschreibungen auf den Rechnungen seien bisher nicht streitverfangen gewesen, weshalb er beantrage, der Revisionswerberin "ausreichend Gelegenheit zu Beantwortung der Fragen zu geben". Am Schluss der Verhandlung verwies er auf seinen "gestellten Beweis Antrag (Vertagung und ergänzende Ermittlungen hinsichtlich Leistungsaustausch)".

14 Es trifft zu, dass das Finanzamt nur die aufschiebend bedingte Entgeltlichkeit der in den Rechnungen genannten Leistungen als solcher angenommen hatte und erst das Bundesfinanzgericht den schon in der Außenprüfung aktenkundigen Gesichtspunkt "vorweg" fakturierter "Erfolgshonorare" im Hinblick auf die im angefochtenen Erkenntnis im Einzelnen dargelegten Willkürlichkeiten und Unverhältnismäßigkeiten der Rechnungslegung zum Anlass nahm, die Rechnungen insgesamt als Scheinrechnungen einzustufen. Auf die dafür maßgebenden Erwägungen geht die Revision in der Verfahrensrüge aber nirgends konkret ein. Es wird die Feststellung mangelnder Fremdüblichkeit der Gestaltung als "aktenwidrig" bekämpft, weil der Rechnungsaussteller nicht auch ein Angehöriger des (mittelbaren) Alleingesellschafters gewesen sei, wobei auf die Ausführungen über ein Naheverhältnis in der Beschwerdevereinsentscheidung nicht Bezug genommen und im Besonderen auch nicht versucht wird, den Erwägungen zur Unglaubwürdigkeit der behaupteten entgeltlichen Erbringung von Einzelleistungen zu den fakturierten Preisen inhaltlich entgegenzutreten. "Aktenwidrig" soll auch die "Feststellung" über Regeln des Werkvertragsrechtes für den Fall fehlender Vereinbarungen über Höhe und Fälligkeit des Werklohns sein, weil es "sehr wohl eine Vereinbarung" gegeben habe, und es wird geltend gemacht, es hätte einer "Ergänzung des Sachverhaltes in Bezug auf die getroffenen Vereinbarungen bedurft". Welche dazu angebotenen oder von Amts wegen aufzunehmenden Beweise das Bundesfinanzgericht übergangen habe, geht aus der Revision aber nicht hervor. Das Bundesfinanzgericht hat dargelegt, es hätten keine Unterlagen über Leistungsvereinbarungen vorgelegt werden können (Seite 32 des angefochtenen Erkenntnisses), und die Behauptung, über die Vergütung für den Fall eines Projekterfolges habe es keine konkreten Vereinbarungen gegeben, sei aus näher genannten Gründen nicht glaubwürdig (Seite 33). Darauf geht die Verfahrensrüge nicht ein.

15 Geltend gemacht wird in der Revision auch, das Bundesfinanzgericht habe den in der Verhandlung gestellten "Antrag auf Setzung einer Nachfrist zur Vorlage weiterer Nachweise" zu Unrecht abgewiesen und die "Vorlage weiterer Nachweise" somit nicht zugelassen. Welche Nachweise, deren Vorlage bis dahin nicht für erforderlich gehalten worden sei, die Revisionswerberin andernfalls noch vorgelegt hätte, wird jedoch nicht ausgeführt. Wenn schließlich noch behauptet wird, es sei nur mit Voreingenommenheit des Bundesfinanzgerichtes zu erklären, dass es "kein weiteres Beweisvorbringen" zur Leistungserbringung "zulassen wollte", weil sonst "das gesamte Beurteilungskonstrukt zusammen gebrochen" wäre, so steht dem entgegen, dass die Revisionswerberin an einem Beweisvorbringen in der Verhandlung nicht gehindert wurde und die Relevanz des wohl gemeinten Unterbleibens einer Vertagung mangels inhaltlicher Darstellung des deshalb nicht erstatteten, in der Verhandlung noch nicht möglichen Vorbringens in der Revision nicht dargetan wird.

16 Die auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht keine entscheidungswesentlichen Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufwerfende Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 27. Juni 2017