

# TE Vwgh Erkenntnis 2020/5/19 Ro 2019/13/0030

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.05.2020

## Index

E3L E09301000

E6J

32/04 Steuern vom Umsatz

## Norm

UStG 1994 §12 Abs1 Z1

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art168 lita

62013CJ0018 Maks Pen VORAB

62015CJ0332 Astone VORAB

62016CJ0664 Vadon VORAB

62017CJ0159 Dobre VORAB

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrättinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamts Gänserndorf Mistelbach in 2230 Gänserndorf, Rathausplatz 9, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 8. April 2019, ZI. RV/7104106/2016, betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2012 (mitbeteiligte Partei: E GmbH in R, vertreten durch die Consultatio Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG in 1210 Wien, Karl-Waldbrunner-Platz 1), zu Recht erkannt:

## Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

## Begründung

1 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 22. Juni 2015 wurde u.a. festgehalten, die Geschäftstätigkeit der Rechtsvorgängerin der Mitbeteiligten (in der Folge vereinfachend als Mitbeteiligte bezeichnet) erstrecke sich auf den Großhandel mit Gemüseprodukten. Sie erwerbe diese Produkte von Landwirten lose; in ihrem Betrieb würden diese sortiert und abgepackt. Die Sortierung und Abpackung erfolge mittels Fremdpersonals, das von der A GmbH zur Verfügung gestellt werde. Diese Tätigkeiten würden in Räumlichkeiten der Mitbeteiligten unter Verwendung der dieser gehörenden (auch maschinellen) Vorrichtungen vorgenommen. Die Rechnungen der A GmbH wiesen keine UID-Nummer der Mitbeteiligten als Empfängerin der Leistungen auf. Im Laufe der Außenprüfung habe die Mitbeteiligte ein Schriftstück betreffend Rechnungsberichtigung vorgelegt. Dieses Schriftstück sei jedoch von einer Person unterfertigt

worden, der keine Vertretungsbefugnis (mehr) zugekommen sei. Auch sei die A GmbH zum Zeitpunkt dieser Rechnungsberichtigung nicht mehr existent gewesen. Unbestritten sei zwar, dass Sortierungs- und Verpackungsarbeiten vorgenommen worden seien. Im Hinblick auf die geringe Anzahl an Dienstnehmern (in den Jahren 2009 und 2010) habe aber die A GmbH diese Tätigkeiten nicht erbringen können. In den Jahren 2011 und 2012 habe die A GmbH zwar über ausreichendes Personal verfügt; dies werde aber auf andere Ursachen (weitere Leistungsempfänger) zurückzuführen sein. Da die A GmbH die Leistungen nicht erbracht habe, stehe der Mitbeteiligten kein Vorsteuerabzug zu. Weiters seien die Rechnungen auch insoweit mangelhaft, als diese den Umfang der sonstigen Leistung nicht enthielten. Auch die Art der Leistung sei nicht korrekt bezeichnet („Sortierung und Verpackung“), da die Leistung allenfalls in der Personalgestellung bestanden habe. Aber auch die Bezeichnung „Sortierung und Verpackung“ sei zu wenig konkret, um die erbrachte Leistung zu spezifizieren.

2 Mit Bescheiden vom 6. August 2015 setzte das Finanzamt - nach Wiederaufnahme der Verfahren - die Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 neu fest. Es verwies dazu auf den Bericht über die Außenprüfung vom 22. Juni 2015.

3 Die Mitbeteiligte erhob gegen diese Bescheide Beschwerde.

4 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 31. Mai 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab, änderte die angefochtenen Bescheide aber (zu Lasten der Mitbeteiligten) ab.

5 Die Mitbeteiligte beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge und änderte die Bescheide ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

7 Begründend führte das Bundesfinanzgericht - nach Wiedergabe des Verfahrensgangs - im Wesentlichen aus, die Mitbeteiligte betreibe einen Großhandel mit landwirtschaftlichen Produkten. Zum Sortieren, Reinigen und Abpacken der Gemüseprodukte habe sie sich sowohl betriebseigener als auch betriebsfremder Arbeitskräfte bedient. So seien etwa von der A GmbH „Arbeitskräfte gestellt“ worden.

8 Die im April 2014 amtswegig wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 Firmenbuchgesetz im Firmenbuch gelöschte A GmbH habe in den Jahren 2009 bis 2012 Rechnungen über Sortier- und Verpackungsarbeiten an die Mitbeteiligte gelegt, die (teilweise) keine UID-Nummer der Leistungsempfängerin enthalten hätten, was im Zuge der im Jahr 2014 bei der Mitbeteiligten begonnenen Außenprüfung beanstandet worden sei. Die Mitbeteiligte habe daraufhin dem Prüfer ein an sie gerichtetes Schreiben der A GmbH (datiert mit 24. Juni 2014) vorgelegt, welches eine Auflistung der vom Prüfer beanstandeten Rechnungsnummern (samt Rechnungsdatum) enthalte und in welchem abschließend die UID-Nummer der Mitbeteiligten als Leistungsempfängerin genannt werde. Dieses Schreiben sei handschriftlich mit dem Zusatz „i.V.“ von L unterfertigt worden (wobei der Vorname händisch korrigiert worden sei). Herr L sei an der A GmbH mit einem Anteil von 20% beteiligt gewesen; er sei weiters in einem Dienstverhältnis zur A GmbH gestanden.

9 Aus der Rechtsprechung des EuGH (Hinweis auf die Entscheidungen in den Rechtssachen Dankowski; Idexx Laboratories Italia; Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos; sowie Geissel und Butin), der der Verwaltungsgerichtshof jüngst gefolgt sei (Hinweis auf VwGH 22.11.2018, R 2016/13/0020, betreffend fehlende UID-Nummer des Leistungsempfängers) sei abzuleiten, dass der Abzug der Vorsteuern zu gewähren sei, wenn die Steuerverwaltung über die Angaben verfüge, die für die Feststellung erforderlich seien, dass die materiellen Anforderungen erfüllt seien. Die materiellen Voraussetzungen seien erfüllt, wenn der Betroffene Steuerpflichtiger im Sinne der Richtlinie sei, die Vorleistung für besteuerte Umsätze verwendet werde und die Erbringung der Vorleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen erfolgt sei. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall erfüllt.

10 Selbst wenn man der Ansicht des Finanzamts folge, dass die A GmbH nicht mehr in der Lage gewesen sei, Rechnungsberichtigungen rechtswirksam vorzunehmen, ändere dies nichts daran, dass allein aufgrund des formellen Mangels des Fehlens der UID-Nummer der Leistungsempfängerin der geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht verwehrt werden könne.

11 Die Rechnungen wiesen als Leistungsbeschreibungen etwa „Sortieren, Verpacken von Gemüseprodukten“ oder „Abpacken von konventionellen Zwiebeln u. Kart.“ auf. Im Kontext mit Zusatzangaben auf den Rechnungen (etwa zum näheren Zeitraum, zum Ort der Leistungserbringung oder zur „Abteilung“) stelle dies eine angemessen knappe Beschreibung der erbrachten Leistung dar. In Bezug auf den Umfang der Dienstleistung enthalte die Rubrik „Anzahl“

zwar ausschließlich eine Zahlenangabe, eine konkrete Gewichtsbezeichnung fehle. Es dränge sich aber die Schlussfolgerung auf, dass es sich bei der Zahlenangabe nur um „kg“ handeln könne. Überdies erscheine es überzogen, wenn das Fehlen der Gewichtseinheit in der Rechnung dem Vorsteuerabzug abträglich sein solle, zumal sich diese aus den anderen zur Verfügung stehenden Unterlagen ergebe (etwa Anbot vom August 2009, in welchem die Packpreise pro kg angegeben würden). Dass die Leistungsbeschreibungen branchenüblich seien, ergebe sich auch daraus, dass eine im Arbeitsbogen befindliche Rechnung eines anderen Lieferanten eine durchaus vergleichbare Gestaltung und Textierung aufweise. Diese Rechnung sei vom Finanzamt überprüft worden und unbeanstandet geblieben.

12 Soweit die A GmbH zum Teil im Jahr 2009 auch nach Zeitaufwand und Stundensätzen abgerechnet habe, so sei dem die damalige Ausweitung der Bio-Produktion in einer Übergangsphase zugrunde gelegen. Aus den Aussagen von Zeugen ergebe sich, dass die A GmbH durch die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften Dienstleistungen gegenüber der Mitbeteiligten erbracht habe. Für diese Rechnungen hätten Zeitnachweise existiert, die vom Prüfer nicht abverlangt worden seien, da dieser sich auf die fehlenden UID-Nummern gestützt habe. Auch diese Rechnungen enthielten die Beschreibung der Tätigkeit, Stundensätze und in der Spalte „Anzahl“ eine Zeitangabe, wobei nahe liege, dass es sich hiebei nur um die geleisteten Gesamtstunden handeln könne. Auch in Bezug auf diese Rechnungen sei die Beschreibung der Dienstleistung hinsichtlich Art und Umfang als ausreichend anzusehen.

13 Das Finanzamt habe wiederholt auch die Leistungserbringung durch die A GmbH als zweifelhaft angesehen. Unbestritten sei, dass im Betrieb der Mitbeteiligten Reinigungs-, Sortier- und Verpackungsarbeiten vorgenommen worden seien, damit die Kunden der Mitbeteiligten mit Gemüseprodukten hätten beliefert werden können. Mit der Durchführung dieser Arbeiten habe die Mitbeteiligte u.a. die A GmbH beauftragt. Das Bundesfinanzgericht gehe davon aus, dass diese die in Rechnung gestellten Dienstleistungen gegenüber der Mitbeteiligten erbracht habe. Dass die A GmbH tatsächlich Dienstleistungen an die Mitbeteiligte erbracht habe, ergebe sich ohne Zweifel aus den Aussagen der (vom Bundesfinanzgericht) als Zeugen vernommenen Bediensteten der Finanzpolizei. Dass das kontrollierte, von der A GmbH gestellte Personal großteils bei der X GmbH angemeldet gewesen sei, vermöge keine Zweifel an der Leistungserbringung der A GmbH aufkommen zu lassen, zumal nicht auszuschließen sei, dass die Leistungserbringung auch durch Subunternehmer erfolgt sei. Konkret nachvollziehbare Feststellungen dahin, dass die A GmbH an die Mitbeteiligte keine Leistung oder Leistungen nicht in dem in den Rechnungen dargestellten Umfang erbracht habe, habe das Finanzamt nicht getroffen; die Ausführungen des Finanzamts beschränkten sich weitgehend auf Vermutungen. Auch den vorgelegten Akten ließen sich in diesem Zusammenhang keine konkreten Anhaltspunkte entnehmen, die die Annahmen und Zweifel des Finanzamts bestätigten.

14 Dass Abgaben hinterzogen worden seien, habe das Finanzamt nicht behauptet; auch eine Mitwisserschaft der Mitbeteiligten an einer solchen Hinterziehung werde der Mitbeteiligten nicht vorgeworfen. Die vom Finanzamt geäußerten Zweifel in Bezug auf die Leistungserbringung seien demnach nicht geeignet, den Vorsteuerabzug zu versagen.

15 Auch dass das Rechnungsdatum ident sei mit dem letzten Tag der Leistungserbringung, reiche - entgegen dem Vorbringen des Finanzamts - nicht aus, den Vorsteuerabzug zu versagen.

16 Der Mitbeteiligten stehe daher der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der A GmbH zu.

17 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 unverschuldeten Unkenntnis“ davon bedürfe, gebe es - soweit ersichtlich - keine Judikatur. Eine Revision sei daher als zulässig zu erklären gewesen.

18 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die (ordentliche) Revision des Finanzamts. In der Anfechtungserklärung wird - neben Verfahrensmängeln - ausgeführt, das Erkenntnis werde angefochten, weil das Bundesfinanzgericht entgegen den Anforderungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 den Vorsteuerabzug bei der mitbeteiligten Partei zugelassen habe, obwohl in den Rechnungen an die mitbeteiligte Partei über eine andere Leistung abgerechnet worden sei als über die, die an die mitbeteiligte Partei tatsächlich erbracht worden sei; auch sei diese Leistung von einem anderen Unternehmer als der A GmbH erbracht worden.

19 Zur Zulässigkeit wird in der Revision zusammengefasst geltend gemacht, das Bundesfinanzgericht habe den Vorsteuerabzug aus in Rechnung gestellten Verpackungs- und Sortierleistungen gewährt, obwohl tatsächlich nicht

Verpackungs- und Sortierleistungen, sondern Personalgestellungsleistungen erbracht worden seien. In diesem Zusammenhang habe das Bundesfinanzgericht auch seiner Begründungspflicht nicht entsprochen. Einerseits stelle das Bundesfinanzgericht selbst fest, dass der Mitbeteiligten Arbeitskräfte gestellt worden seien, anderseits gehe das Bundesfinanzgericht vom Sortieren und Verpacken von Gemüseprodukten als erbrachter Leistung aus. Außerdem habe das Bundesfinanzgericht den entscheidungsrelevanten Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt. Obwohl es konkrete Hinweise darauf gegeben habe, dass an die Mitbeteiligte Arbeitskräfte überlassen worden seien und die strittigen Leistungen überdies nicht von der A GmbH erbracht worden seien, habe das Bundesfinanzgericht keine weiteren Nachforschungen oder Untersuchungen angestellt, sondern sei in seiner Beurteilung davon ausgegangen, dass es sich um Verpackungs- und Sortierleistungen handle.

20 Die Mitbeteiligte bestreitet in der Revisionsbeantwortung u.a. die Zulässigkeit der Revision.

21 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

22 Die Revision ist im Hinblick auf den geltend gemachten Begründungsmangel zulässig (vgl. VwGH 27.7.2016, Ra 2015/13/0051) und begründet.

23 Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer u.a. 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, als Vorsteuer abziehen.

24 Gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 muss eine Rechnung u.a. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten.

25 Es entspricht der ständigen - neueren - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt. Die Steuerverwaltung darf das Recht auf Vorsteuerabzug in einem solchen Fall nicht verweigern, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 29.5.2018, Ra 2016/15/0068; 21.11.2018, Ro 2016/13/0020; 12.6.2019, Ro 2017/13/0011, jeweils mit Hinweis insbesondere auf das - die Bestimmungen des Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Richtlinie 2006/112/EG behandelnde - Urteil EuGH 15.9.2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos, C-516/14; vgl. auch den Beschluss EuGH 13.12.2018, Mennica Wroclawska, C-491/18, Rn. 35).

26 Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Ebenso ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl. z.B. EuGH 28.7.2016, Astone, C-332/15, Rn. 46 und 50; VwGH 12.6.2019, Ro 2017/13/0011). Verstöße gegen die formellen Pflichten könnten auch das Vorliegen eines Falles der Steuerhinterziehung belegen, in dem der Steuerpflichtige seinen formellen Pflichten vorsätzlich nicht nachkommt, um der Entrichtung der Steuer zu entgehen (vgl. z.B. EuGH 7.3.2018, Dobre, C-159/17, Rn. 40). Wusste der Steuerpflichtige, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, oder hätte er dies wissen müssen, so ist der Vorsteuerabzug zu verweigern (vgl. EuGH 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, Rn. 27; VwGH 25.2.2015, Ra 2014/13/0023).

27 Die für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug erforderlichen materiellen Voraussetzungen sind in Art. 168 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG aufgezählt. Demnach ist es erforderlich, dass der Betroffene Steuerpflichtiger (im Sinne der Richtlinie) ist und dass die zur Begründung des Abzugsrechts angeführten Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen erbracht wurden (vgl. etwa EuGH 21.11.2018, Vadan, C-664/16, Rn. 39; sowie neuerlich VwGH 21.11.2018, Ro 2016/13/0020, mwN).

28 Dass der Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wurde, wird vom Finanzamt nicht behauptet.

29 Das Finanzamt macht aber (u.a.) geltend, es seien andere Leistungen erbracht worden als in der Rechnung

verzeichnet. Erbracht worden sei die Überlassung von Arbeitskräften, in den Rechnungen angeführt worden seien hingegen - insoweit in Übereinstimmung mit dem Vorbringen der mitbeteiligten Partei - Werkleistungen (Sortier- und Verpackungsleistungen und ähnliches).

30 Die Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts zu den tatsächlich erbrachten Leistungen sind - wie in der Revision aufgezeigt wird - widersprüchlich. So geht das Bundesfinanzgericht - bei seiner „überblickmäßige[n] Darstellung der Beschwerdepunkte“ (Seite 35 des angefochtenen Erkenntnisses) - davon aus, dass die A GmbH „Arbeitskräfte gestellt“ habe. Auch auf Seite 53 des angefochtenen Erkenntnisses legt das Bundesfinanzgericht dar, dass die A GmbH „durch die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften Dienstleistungen“ gegenüber der mitbeteiligten Partei erbracht habe. Anderseits führt das Bundesfinanzgericht aber aus, dass die mitbeteiligte Partei die A GmbH mit der Durchführung der Reinigungs-, Sortier- und Verpackungsarbeiten beauftragt habe (Seite 54 des Erkenntnisses; ähnlich auch Seite 44 und Seite 51 des Erkenntnisses).

31 Damit kann nicht abschließend beurteilt werden, ob die in den Rechnungen verzeichnete Leistung mit der erbrachten Leistung übereinstimmt. Im Hinblick auf die einander widersprechenden Darlegungen des Bundesfinanzgerichts kann aber auch nicht beurteilt werden, ob ein - allfälliger - Verstoß gegen formelle Voraussetzungen den sicheren Nachweis des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen im vorliegenden Fall hindert.

32 Das angefochtene Erkenntnis war daher schon aus diesem Grund wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Wien, am 19. Mai 2020

### **Gerichtsentscheidung**

EuGH 62013CJ0018 Maks Pen VORAB

EuGH 62015CJ0332 Astone VORAB

EuGH 62017CJ0159 Dobre VORAB

EuGH 62016CJ0664 Vadan VORAB

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2020:RO2019130030.J00

### **Im RIS seit**

08.07.2020

### **Zuletzt aktualisiert am**

14.07.2020

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)