

GZ. RV/1945-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Dr. SH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer 2000 und Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Mai 2001 – November 2001 entschieden:

1.	<p>Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer 2000 wird als unzulässig zurückgewiesen.</p> <p>Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.</p>
2.	<p>Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Mai 2001 – November 2001 wird teilweise Folge gegeben.</p> <p>Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.</p> <p>Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung (2. April 2003) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.</p>

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Unternehmensgegenstand der Bw. ist die Überlassung von Arbeitskräften aller Art, sowie die Beteiligung an Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Geschäftsgegenstand und deren Führung und Verwaltung (§ 3 des Gesellschaftsvertrages vom 4. August 2000).

Die angefochtenen Bescheide sind die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer 2000 und Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Mai 2001 – November 2001; der Verfasser der Anfechtungserklärungen ist Mag. Dr. SH gewesen.

Am 25. März 2002 hat die Bw. Mag. Dr. SH folgende Vertretungsvollmacht erteilt:

*"Hiemit bevollmächtige(n) ich (wir) Mag. Dr. SH, Selbständiger Buchhalter, ...*

*Aufgrund der von mir (uns) zur Verfügung gestellten Unterlagen und der Ihnen von mir (uns) erteilten Auskünfte, welche im Sinne der jeweiligen Vollständigkeits- und Richtigkeitsformel der Finanzverwaltung (letzte Seite der Steuererklärungsformulare) vollständig und richtig sind, im Sinne des § 2 WTBG (bitte nicht Zutreffendes streichen) mit:*

- *der pagatorischen Buchhaltung (Geschäftsbuchhaltung) einschließlich der Lohnrechnung und der Erstellung von Saldenlisten für Betriebe im Rahmen der doppelten Wertgrenzen des § 125 BAO und/oder der Einnahmen- und Ausgabenrechnung im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG.*
- *dem Abschluss von Büchern (der Erstellung von Bilanzen) nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften im Rahmen der durch § 125 BAO festgesetzten Wertgrenzen;*
- *der Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben, ausgenommen der Vertretung vor den Finanzbehörden, den Unabhängigen Verwaltungssenaten und dem Verwaltungsgerichtshof;*
- *der Vertretung und der Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen;*
- *der kalkulatorischen Buchhaltung (Kalkulation);*
- *...*

*sowie den damit zusammen hängenden Beratungsleistungen.*

***Gleichzeitig erteile(n) ich (wir) die Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde, welche nunmehr ausschließlich dem Bevollmächtigten zuzustellen sind.***

*Für das Auftragsverhältnis gelten, sofern nichts anderes vereinbart ist, die vom Vorstand der Kammer der Wirtschaftstreuhänder mit Stand 8.3.2000 beschlossenen, mir (uns) ausgehändigte und somit mir (uns) bekannten Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB). Ferner bilden die von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder*

*herausgegebenen Honorargrundsätze für Wirtschaftstreuhandberufe in der jeweiligen Fassung die Basis der Honorarverrechnung, sofern nichts anderes vereinbart ist. Ich (Wir) anerkenne(n), dass Ihre Honorarnoten sofort nach Erhalt fällig sind.*

*Soweit Bestandteil des Auftragsverhältnisses auch eine Vertretung, insbesondere in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen, ist, erteile ich (wir) Ihnen die auf die Befugnisse des Selbständigen Buchhalters gemäß § 2 WTBG eingeschränkte Vollmacht. Im Rahmen der gesetzlichen Vertretungsbefugnis gilt diese Vollmacht auch für Kas senangelegenheiten, die mit der Finanzbehörde abzuwickeln sind, wie Umbuchungs- und Rückzahlungsanträge betreffend die aus einer Umsatzsteuervoranmeldung resultierenden Guthaben, Übernahme von Geld und Geldeswert in meinem (unserem) Namen.*

*Ferner sind Sie berechtigt, den Auftrag auf einen anderen Selbständigen Buchhalter oder auf einen Wirtschaftstreuhänder ganz oder teilweise zu übertragen (Substitution) und/oder die Vollmacht weiterzugeben (Untervollmacht).*

*Diese Vollmacht gilt entgegen § 1022 ABGB über den Tod des Vollmachtgebers bzw. des Bevollmächtigten (in den Fällen der §§ 107 ff WTBG) hinaus. Schließlich gilt die Vollmacht auch nach etwaigen Umgründungen des Betriebes des Vollmachtgebers bzw. der Kanzlei des Bevollmächtigten mit dem jeweiligen Rechtsnachfolger weiter ..."*

Die Vertretungsvollmacht vom 25. März 2002 ist am 28. März 2002 im Finanzamt eingelangt.

Mit ihrer Unterschrift unter der Vertretungsvollmacht hat die Bw. bestätigt, die der Vertretungsvollmacht angeschlossenen – den Abgabenbehörden nicht vorgelegten - Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB) gelesen und mit Mag. Dr. SH vereinbart zu haben.

### **Eingaben und Verfahrensschritte im Veranlagungs- und Berufungsverfahren:**

- Umsatzsteuer 2000, Körperschaftssteuer 2000:**

Am 29. April 2002 hat das Finanzamt Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 erlassen, die Mag. Dr. SH namens der Bw. angefochten hat.

Die Berufung vom 2. Mai 2002 (Postaufgabe: 7. Mai 2002, eingelangt: 8. Mai 2002) ist eine Seite lang und lautet:

*"... hiermit berufen wir innerhalb offener Frist im Namen o.g. Mandantschaft gegen den Umsatz- und Körperschaftssteuerbescheid 2000 vom 29. April 2002 ...*

*Begründung:*

*Wie telefonisch besprochen, werden wir so rasch als möglich einen Jahresabschluss per 31.12.2000 nachreichen.*

*Antrag:*

*Wir stellen den Antrag auf neuer Festsetzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2000 unter Berücksichtigung der Punkte lt. Begründung ..."*

Die Berufung (2. Mai 2002) hat Mag. Dr. SH unterschrieben; den Jahresabschluss 2000, Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2000 und ein, größtenteils aus Rechnungen bestehendes, Konvolut hat die Bw. vorgelegt.

Das Finanzamt hat eine tw. stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen und hat die Abweichungen vom Berufungsbegehren wie folgt begründet (2. April 2003, zugestellt durch Hinterlegung; Beginn der Abholfrist: 7. April 2003):

*"Gemäß § 11 UStG 1994 kommt als Aussteller einer Rechnung nur der leistende Unternehmer oder dessen gesetzlicher Vertreter in Betracht.*

*Ist die Rechnungsausstellung nicht der als leistender Unternehmer genannten Person zuzurechnen, entsteht für den Aussteller in der Regel eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994. Der Adressat ist zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt, weil er vom Aussteller der Rechnung keine Leistung erhalten hat bzw. vom Leistenden keine Rechnung.*

*Die der Berufung beigelegte Rechnung vom 27.11.2000 wurde nicht vom leistenden Unternehmer ausgestellt (für die CS-GmbH war nur der Geschäftsführer JI vertretungs- und zeichnungsberechtigt), sondern von Frau V, die keinerlei Vertretungs- und Zeichnungsberechtigung für oben genannte Firma hatte.*

*Ist die Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Fa. auf, die unter dieser Adresse nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt daher keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.*

*In der Rechnung vom 27.11.2000, die der Berufungsschrift beigelegt wurde, wird als Name C-GmbH Personalbüro und nicht wie im Firmenbuch CS-GmbH angeführt.*

*Weiters wurde wie bereits oben erwähnt diese Rechnung von Frau V unterzeichnet.*

*Als Abschreibungsbasis für das Anlagevermögen wird nunmehr der Brutto-Betrag herangezogen.*

*Die im sonstigen Aufwand angeführten Ausgaben mit der Bezeichnung "Rest" wurden nicht näher erläutert, sodass die Ausgaben und der darauf entfallende Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen war.*

*Aufgrund obiger Ausführungen war der Vorsteuerabzug in Höhe von S 27.756,00 zu verwehren.*

*Weiters wurde der Berufungsschrift eine Rechnung, die die Bw. an die Fa. I-GmbH mit 29.12.2000 fakturiert, beigelegt. Jedoch scheint weder der Erlös in der Gewinn- und Verlustverrechnung noch in der Umsatzsteuererklärung 2000 auf. Der Erlös iHv S 154.980,00 (netto) wurde daher sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich im Rahmen der Berufungsvorentscheidung erfasst.*

Mag. Dr. SH hat namens der Bw. den als "Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000" bezeichneten, mit 2. Mai 2003 datierten, eine Seite langen, Vorlageantrag gestellt (Postaufgabe: 7. Mai 2003, eingelangt: 9. Mai 2003) und hat darin ausgeführt.

*"... hiermit berufen wir innerhalb offener Frist ... gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000 (Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO) beide vom 2. April 2003 ...*

*Begründung:*

*Wird nachgereicht.*

*Antrag:*

*Wir stellen den Antrag auf neuer Festsetzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2000 unter Berücksichtigung der Punkte lt. Begründung ... ".*

Den Vorlageantrag (2. Mai 2003) hat Mag. Dr. SH unterschrieben.

Die nachgereichte Begründung zum Vorlageantrag (2. Mai 2003) ist in der zwei Seiten langen, als "Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000" bezeichneten Eingabe vom 19. Mai 2003 (Postaufgabe: 20. Mai 2003, eingelangt: 21. Mai 2003) enthalten.

Die 1. Seite der nachgereichten Begründung zum Vorlageantrag (2. Mai 2003) lautet:

*"... hiermit berufen wir innerhalb offener Frist ... gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000 (Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO) beide vom 2. April 2003 ...*

*Begründung:*

*Unsere Mandantschaft hat sich die C-GmbH Personalbüro als Geschäftspartner im Jahr 2000 angetragen. Die Gesellschaft wurde durch IJ – alleiniger Gesellschafter der CS-GmbH – vertreten. Der geschäftsführende Gesellschafter ist als Vertretung der C-GmbH Personalbüro aufgetreten, welche zum fraglichen Zeitpunkt in Gründung begriffen war (beiliegend Antrag auf Ausübung des Gewerbes der Personalüberlassung an die Bezirkshauptmannschaft vom 4. Juni 2000). Die C-GmbH Personalbüro ist zum damaligen Zeitpunkt juristisch als "Vorgesellschaft" bzw. Gesellschaft iG zu qualifizieren. Aus diesem Grund ist diese Vorgesellschaft berechtigt, Verträge abzuschließen und wird auch umsatzsteuerlich als Unternehmer qualifiziert. Besagter Leistungsaustausch hat demzufolge zwischen Unternehmen stattgefunden, Vorsteuerabzug ist für den empfangenden Unternehmer berechtigt."*

Die 2. Seite der nachgereichten Begründung zum Vorlageantrag (2. Mai 2003) lautet:

*"Antrag:*

*Wir stellen Antrag auf neuer Festsetzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2000 und Berücksichtigung des Vorsteuerabzuges iHv S 27.756,00.*

*... Wenn wir weitere Unterlagen nachreichen dürfen, lassen Sie uns dies bitte wissen, einstweilen empfehlen wir uns ..."*

Die nachgereichte Begründung zum Vorlageantrag (2. Mai 2003) hat Mag. Dr. SH unterschrieben.

Am 17. Juli 2003 hat das Finanzamt folgenden (Mängelbehebungs-)Bescheid erlassen:

*"Ihre Berufung vom 21. Mai 2003 gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 2.4.2003 weist hinsichtlich der Form (§ 85 Abs. 2 BAO) die nachfolgenden Mängel auf:*

*Selbständige Buchhalter sind grundsätzlich im Abgabenverfahren nicht vertretungsbefugt. Lediglich nach § 2 Abs. 1 Z 4 WTBG sind sie "zur Vertretung und Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen" befugt (iSd § 84 Abs. 1 BAO).*

*Die oben angeführten Berufungen betreffen den Umsatzsteuerbescheid für 2000 und den Körperschaftsteuerbescheid 2000. Die Vertretungsbefugnis des Selbständigen Buchhalters umfasst nicht:*

- *Vertretungshandlungen betreffend Umsatzsteuerjahreserklärungen und Körperschaftsteuererklärungen.*

*Diese Berufungen sind daher vom Abgabepflichtigen persönlich einzubringen.*

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Eisenstadt gemäß § 85 Abs. 2 BAO zu beheben."*

Die vom Finanzamt gesetzte Frist zur Beantwortung ist der 18. August 2003 gewesen.

Am 21. Juni 2003 hat die Bw. geantwortet:

*"Bezug nehmend auf Ihr Schreiben vom 17. Juli 2003 ... erlaube ich mir wie folgt festzuhalten:*

*Mag. Dr. SH ... ist lt. Vertretungsvollmacht vom 25. März 2002 meine steuerliche Vertretung.*

*In sämtlicher Korrespondenz betreffend der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärung 2000 stimme ich Mag. Dr. SH vollinhaltlich zu."*

Am 24. Juli 2003 hat das Finanzamt Mag. Dr. SH vorgehalten:

*"... sende ich Ihnen eine Zusammenstellung der Befugnisse des Selbständigen und Gewerblichen Buchhalters. Wie Sie daraus ersehen, gehört die Vertretung vor den Abgabenbehörden nicht dazu und kann auch nicht durch eine Vollmachterteilung erreicht werden.*

*Da Sie hinsichtlich des Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheides 2000 nicht vertretungsbefugt sind, fehlt auf der Berufung die Unterschrift. Dies ist ein Formmangel, der gem. § 85 Abs. 2 BAO heilbar ist. Das von DI H. gefaxte Schriftstück genügt den Anforderungen des § 85 Abs. 2 BAO nicht. Es ist jedenfalls die Unterschrift des Steuerpflichtigen auf der Berufung erforderlich. Da die Bw. in Adresse 2 ihren Betriebssitz hat, wäre es sicherlich möglich, dass Herr DI H. beim Finanzamt E vorbeikommen könnte, um die fehlende Unterschrift zu ergänzen."*

Am 1. August 2003 hat die Bw. geantwortet:

*"... entsprechend Ihrem Ersuchen, Mängel betreffend Berufung Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 29. April 2002 ... zu beheben, erlauben wir uns Ihnen die zweite Seite unserer Berufung vom 21. Mai dJ zu übermitteln. Herr DI H hat neben der Paraphe von Mag Dr. SH zusätzlich gezeichnet.*

Die von DI H unterschriebene 2. Seite der "Berufung vom 21. Mai dJ" lautet:

*"Antrag:*

*Wir stellen Antrag auf neuer Festsetzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2000 und Berücksichtigung des Vorsteuerabzuges iHv S 27.756,00.*

*... Wenn wir weitere Unterlagen nachreichen dürfen, lassen Sie uns dies bitte wissen, einstweilen empfehlen wir uns ..."*

- **Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Mai 2001 – November 2001:**

Die Überprüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) Mai 2001 – November 2001 durch die Betriebsprüfung hat ergeben, dass die Bw. u.a. die in den Rechnungen vom 15. Mai 2001,

21. Juni 2001 und 31. Juli 2001 gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als abziehbare Vorsteuer geltend gemacht hat.

Die Rechnungsinhalte dieser Rechnungen sind:

- Rechnung vom 15. Mai 2001:

Im Briefkopf der Rechnung vom 15. Mai 2001 wird die Rechnungsausstellerin als "C-GmbH Personalbüro" bezeichnet. Die in der Rechnung als Anschrift der C-GmbH Personalbüro angegebene Adresse 2 stimmt mit der Anschrift der Bw. überein. Im Briefkopf der Rechnung wird eine Telefonnummer angegeben; diese Telefonnummer ist die Telefonnummer, die die Bw. in ihrem Firmenstempel als eigene Telefonnummer angibt (vgl. Unterschriftenblatt, Körperschaftsteuerakt).

Mit der Rechnung vom 15. Mai 2001 hat die Firma C der Bw. ein Honorar iHv S 200.000,00 inklusive S 33.333,33 Umsatzsteuer für Sonderleistungen in Rechnung gestellt.

Die Rechnung hat "V" für die "C Personalbüro" bzw. C-GmbH unterschrieben.

- Rechnung vom 21. Juni 2001:

Im Briefkopf der Rechnung vom 21. Juni 2001 wird die Rechnungsausstellerin als "C-GmbH Personalbüro" bezeichnet. Die in der Rechnung als Anschrift der C-GmbH Personalbüro angegebene Adresse 2 stimmt mit der Anschrift der Bw. überein. Im Briefkopf der Rechnung wird eine Telefonnummer angegeben; diese Telefonnummer ist die Telefonnummer, die die Bw. in ihrem Firmenstempel als eigene Telefonnummer angibt (vgl. Unterschriftenblatt, Körperschaftsteuerakt).

Mit dieser Rechnung hat die C-GmbH Personalbüro der Bw. ein Honorar iHv S 230.000,00 inklusive S 38.333,33 Umsatzsteuer für Sonderleistungen in Rechnung gestellt.

Die Rechnung hat "V" für die "C Personalbüro" bzw. C-GmbH unterschrieben.

- Rechnung vom 31. Juli 2001:

Im Briefkopf der Rechnung vom 31. Juli 2001 wird die Rechnungsausstellerin als "C-GmbH Personalbüro" bezeichnet. Die in der Rechnung als Anschrift der C-GmbH Personalbüro angegebene Adresse 2 stimmt mit der Anschrift der Bw. überein. Im Briefkopf der Rechnung wird eine Telefonnummer angegeben; diese Telefonnummer ist die Telefonnummer, die die Bw. in ihrem Firmenstempel als eigene Telefonnummer angibt (vgl. Unterschriftenblatt, Körperschaftsteuerakt).

Mit der Rechnung vom 31. Juli 2001 hat die C-GmbH Personalbüro der Bw. ein Honorar iHv S 85.000,00 inklusive S 14.166,66 Umsatzsteuer für Sonderleistungen in Rechnung gestellt.

Die Rechnung hat "V" für die "C Personalbüro" bzw. C-GmbH unterschrieben.

Mit Bescheid vom 15. April 2002 hat das Finanzamt die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Mai 2001 – November 2001 festgesetzt und hat in diesem Bescheid die von der Bw. erklärte Vorsteuer – prüfungskonform - um S 225.720,00 gekürzt.

Den Bescheid vom 15. April 2002 hat Mag. Dr. SH namens der Bw. angefochten.

Die Anfechtungserklärung in der Berufung vom 2. Mai 2002 (Postaufgabe: 7. Mai 2002, eingelangt: 8. Mai 2002) lautet:

*"...Unsere Mandantschaft hat im Jahr 2000 ihre Tätigkeit als Personalleaser aufgenommen. Im Jahr 2001 war die Fa. I-GmbH Kunde unserer Mandantschaft. Unsere Mandantschaft hat technisches Personal im CNC – Bereich überlassen.*

*Das gestellte Personal wurde von der Fa. C-GmbH im CNC – Bereich im November 2000 ausgebildet. Unserer Mandantschaft wurde von besagtem Unternehmen sowohl das Personal vermittelt, als auch der Kontakt zum Auftraggeber I-GmbH, der in 2001 Auftraggeber und zahlender Kunde wurde, hergestellt. Für die erbrachte Leistung wurde am 15. Mai, 21. Juni und 31. Juli in Summe öS 515.000,00 von der Fa. C-GmbH an unsere Mandantschaft fakturiert und bezahlt.*

*Da die Fa. C-GmbH unserer Mandantschaft gegenüber als Unternehmer aufgetreten ist (ins Firmenbuch eingetragene GmbH) und die Fakturen den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes entsprechen, wurde ein Vorsteuerabzug geltend gemacht.*

*Bestellbare Unterlagen:*

- *Lohn- und Gehaltsabrechnung der in der Bw. beschäftigten Dienstnehmer*
- *Fakturen unserer Mandantschaft an die Fa. I-GmbH samt Zahlungseingängen*
- *Fakturen der Firma CS-GmbH an unsere Mandantschaft*
- *Befähigungsnachweis (CNC – Ausbildung) der Dienstnehmer*
- *"Provisionsvereinbarung" samt Berechnungsgrundlage*

*Weiters führen wir an, dass lt. Mietvertrag mit der H-GmbH, o.g. Mandantschaft ein Vorsteuerabzug iHv 20 Prozent zusteht. Gerne können wir Ihnen diesen Vertrag zu kommen lassen. Die Fa. H-GmbH ist unserer Mandantschaft gegenüber als Unternehmer (ins Firmenbuch eingetragene GmbH) dargestellt und aufgetreten und hat im vorliegenden Bestandsvertrag eine Umsatzsteuer von 20 Prozent ausgewiesen, weshalb ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde.*

*Berufung:*

*Wir berufen im Namen o.g. Mandantschaft gegen oben angeführten Bescheid und stellen den Antrag die Festsetzung Umsatzsteuer für Mai bis November 2001 unter Berücksichtigung der w.o. Sachverhaltsdarstellung neu festzusetzen und den Vorsteuerabzug iHv öS 103.000,00 zu berücksichtigen (Korrektur um die von C-GmbH erbrachten Leistungen).*

Weiters ersuchen wir um Berücksichtigung der Vorsteuerabzugsberechtigung aus dem Bestandsverhältnis iHv öS 8.400,00 (H-GmbH).

Die Berufung (2. Mai 2002) hat Mag. Dr. SH unterschrieben.

Einen (telefonischen) Vorhalt des Finanzamtes hat die Bw. mit Schreiben vom 13. Juni 2002 beantwortet.

Unter Pkt. 1. der Vorhaltsbeantwortung (13. Juni 2002) hat die Bw. folgende Ausgangsrechnungen der Bw. angeführt:

	Rechnungsbetrag (öS)	Kontoauszug	Eingang (öS)
Dezember 2000	185.976,00	002/02 vom 5.2.2001	178.404,00
Jänner 2001	216.048,00	004/01 vom 12.3.2001	216.048,00
Feber 2001	246.492,00	005/01 vom 26.3.2001	237.146,00
März 2001	203.466,00	013/01 vom 10.5.2001	199.905,00
April 2001	136.860,00	016/01 vom 28.5.2001	100.000,00
Mai 2001	198.810,00	020/01 vom 26.6.2001	191.630,80
Juni 2001	88.182,00	027/01 vom 2.8.2001	86.638,80
	1.275.834,00		1.209.772,60

und hat – daran anschließend ausgeführt:

"Beiliegend schicken wir die Ausgangsrechnungen betreffend Fa. I-GmbH samt Kontoauszügen die die Zahlungseingänge belegen.

Dabei ergibt sich eine Differenz iHv öS 66.061,40 (Bruttowert) die auf Grund diverser organisatorischer Probleme im Laufe des Wirtschaftsjahres dem Kunden gutgeschrieben werden mussten.

2. Befähigungsnachweis (CNC-Techniker) der Dienstnehmer und Lohn- samt Gehaltsabrechnung:

Dienstnehmer: WW, GP, JS, BY, KT, MK

Den beiliegenden Befähigungsnachweisen bzw. Kursteilnahmebestätigungen ist zu entnehmen, dass alle Dienstnehmer (außer BY) rd. 5 1/2 Monate Kurse bei WIFI besucht haben. Die von der Bw. übernommenen Dienstnehmer wurde alle in Auftrag und Rechnung des Geschäftspartners der Fa. C-GmbH ausgebildet.

Weiters legen wir zur Information Korrespondenz vom 22.11.2000 der Fa. CS-GmbH an das WIFI Burgenland bei, aus der ersichtlich ist, welche Dienstnehmer, welche CNC-Techniker Kurse bereits abgeschlossen haben und in Folge welche weiteren Kurse besuchen sollen.

Weiters legen wir exemplarisch die Lohn- und Gehaltsabrechnung der Dienstnehmer WW, GP, JS und MK bei. An Hand der Ausgangsrechnungen an die Fa. I-GmbH ist ersichtlich, dass diese eine CNC – Ausbildung genossen haben und verrechnet wurden. Wie den Ausgangsrechnungen zu entnehmen, sind weitere Dienstnehmer gestellt worden, da diese aber nicht als CNC – Techniker ausgebildet sind/waren wurde für ein geringeres Gestellungsentgelt fakturiert. Gerne stellen wir Ihnen auf Anfrage die Lohn- und Gehaltsabrechnung aller (nicht CNC – Techniker) in der Bw. beschäftigten Dienstnehmer zur Verfügung, für die ein Gestellungsentgelt fakturiert wurde.

*3. "Provisionsvereinbarung" samt Berechnungsgrundlage und Eingangsrechnungen der Fa. C-GmbH:*

*Beiliegend finden Sie die Berechnungsgrundlage vom 5. Juli 2001 zur Provisionsvereinbarung (wird auf Anfrage nachgereicht) aus welcher ersichtlich ist, dass auf Basis der erzielten bzw. geplanten Umsätze unsere Mandantschaft, an die Fa. C-GmbH Provision bezahlt hat.*

*Auf Grundlage der w.o. angeführten Vereinbarung, die besagt, dass die bereits von der C-GmbH als CNC-Techniker ausgebildete Dienstnehmer (Ausbildungskosten wurde von der Fa. C-GmbH übernommen) unter der wirtschaftlichen Leitung unserer Mandantschaft bei einem von der Fa. C-GmbH namhaft gemachten Kunden (nämlich der Fa. I-GmbH) als gestelltes Personal arbeiten, wurde die Vereinbarung geschlossen, 20% des erzielten Umsatzes als "Vermittlungsprovision" an die Fa. C-GmbH zu bezahlen.*

*Man kann erkennen, dass auf Basis der Zahlungseingänge (= vereinnahmten Entgelte bis Juni 2001) abgerechnet wurde. Für die zweite Jahreshälfte 2001 wurden prognostizierte Umsätze, die mündlich mit der Fa. I-GmbH auf Grundlage der erwarteten Produktion abgestimmt waren, kalkuliert. Somit wurden 20 Prozent der vereinnahmten bzw. prognostizierten Entgelte (= öS 2.569.712,60) iHv öS 515.000,00- brutto an unsere Mandantschaft fakturiert und bezahlt. Beiliegend finden Sie die Eingangsrechnungen der Fa. C-GmbH an unsere Mandantschaft iHv öS 515.000,00 ...*

Ihrer Berufung hat die Bw. u.a. die Rechnungen vom 15. Mai 2001, 21. Juni 2001 und 31. Juli 2001 beigelegt (Umsatzsteuerakt 32 – 34).

Die Rechnungsinhalte der, der Berufung beigelegten, Rechnungen vom 15. Mai 2001, 21. Juni 2001 und 31. Juli 2001 sind:

- Rechnung vom 15. Mai 2001:

Im Briefkopf der Rechnung vom 15. Mai 2001 wird die Rechnungsausstellerin als "C-GmbH Personalbüro, Adresse 1" bezeichnet.

Mit dieser Rechnung hat die C-GmbH Personalbüro der Bw. ein Honorar iHv S 166.666,67 zuzüglich S 33.333,33 Umsatzsteuer = S 200.000,00 für Sonderleistungen in Rechnung gestellt.

Die Rechnung hat "V" für die "C Personalbüro" bzw. C-GmbH unterschrieben.

- Rechnung vom 21. Juni 2001:

Im Briefkopf der Rechnung vom 21. Juni 2001 wird die Rechnungsausstellerin als "C-GmbH Personalbüro, Adresse 1" bezeichnet.

Mit dieser Rechnung hat die C-GmbH Personalbüro der Bw. ein Honorar iHv S 191.666,67 zuzüglich S 38.333,33 Umsatzsteuer = S 230.000,00 für Sonderleistungen in Rechnung gestellt.

Die Rechnung hat "V" für die "C Personalbüro" bzw. C-GmbH unterschrieben.

- Rechnung vom 31. Juli 2001:

Im Briefkopf der Rechnung vom 31. Juli 2001 wird die Rechnungsausstellerin als "C-GmbH Personalbüro, Adresse 1" bezeichnet.

Mit dieser Rechnung hat die C-GmbH Personalbüro der Bw. ein Honorar iHv S 70.833,33 zu-  
füglich S 14.166,66 Umsatzsteuer = S 85.000,00 für Sonderleistungen in Rechnung gestellt.

Die Rechnung hat "V" für die "C Personalbüro" bzw. C-GmbH unterschrieben.

Das Finanzamt hat eine teilweise stattgebende Berufungsverentscheidung erlassen (2. April 2003; zugestellt durch Hinterlegung; Beginn der Abholfrist: 7. April 2003) und hat die Abwei-  
chungen vom Berufungsbegehren wie folgt begründet:

*"Gemäß § 11 UStG 1994 kommt als Aussteller einer Rechnung nur der leistende Unterneh-  
mer oder dessen gesetzlicher Vertreter in Betracht.*

*Ist die Rechnungsausstellung nicht der als leistender Unternehmer genannten Person zuzu-  
rechnen, entsteht für den Aussteller in der Regel eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG  
1994. Der Adressat ist zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt, weil er vom Aussteller der  
Rechnung keine Leistung erhalten hat bzw. vom Leistenden keine Rechnung.*

*Die der Berufung beigelegten Rechnungen vom 15.5.2001, 21.6.2001 und 31.7.2001 wur-  
den nicht vom leistenden Unternehmer ausgestellt (für die CS-GmbH war nur der Ge-  
schäftsführer JI vertretungs- und zeichnungsberechtigt), sondern von Frau V, die keinerlei  
Vertretungs- und Zeichnungsberechtigung für oben genannte Firma hatte.*

*Ist die Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unterneh-  
mer eine Fa. auf, die unter dieser Adresse nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des  
leistenden Unternehmers. Es liegt daher keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug be-  
rechtigt.*

*In den Rechnungen vom 15.5.2001, 21.6.2001 und 31.7.2001, die der Berufungsschrift  
beigelegt wurden, wird als Name C-GmbH Personalbüro und nicht wie im Firmenbuch  
angeführt CS-GmbH und als Adresse des leistenden Unternehmens Adresse 1 angeführt.*

*In den im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 05-11/2001 vorgeleg-  
ten Rechnungen vom 15.5.2001, 21.6.2001 und 31.7.2001 wird als Name C-GmbH Perso-  
nalbüro und nicht wie im Firmenbuch angeführt CS-GmbH als Adresse des leistenden Un-  
ternehmens Adresse 2 angegeben. Die im Rahmen der Berufung vorgelegten Rechnungen  
deuten auf keinerlei Berichtigung der Rechnung hin und wären selbst bei Korrektur der  
Rechnung nicht anzuerkennen, da der Geschäftsführer JI (alleiniger Vertretungs- und  
Zeichnungsberechtigter der CS-GmbH) sich bereits seit Juni 2001 nicht mehr im Inland auf-  
gehalten hat. Die im Rahmen der Berufung vorgelegten Rechnungen wurden wie bereits  
oben angeführt von Frau V unterzeichnet.*

*Bei sonstigen Leistungen müssen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht wer-  
den; Bezeichnungen wie Sonderleistungen ohne weitere Angabe sind nicht ausreichend,  
um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994  
sprechen zu können.*

*In allen vorgelegten Rechnungen vom 15.5.2001, 21.6.2001 und 31.7.2001 wird als Leis-  
tungsbezeichnung lediglich Sonderleistung angeführt.*

*Der in der Berufungsschrift angeführten Begründung, dass die Fa. "C-GmbH" der Bw. als Unternehmer aufgetreten ist, zumal diese im Firmenbuch eingetragen war, ist entgegen zu halten, dass weder die im Firmenbuch angegebene Firmenbezeichnung, die Geschäftsan- schrift noch die Vertretung des Unternehmens nach außen hin durch den Geschäftsführer in den der Bw. vorgelegten Rechnungen übereinstimmen.*

*Aufgrund obiger Ausführungen war der Vorsteuerabzug in Höhe von S 85.833,32 zu ver- wehren."*

Mag. Dr. SH hat namens der Bw. den als "Berufung gegen den Bescheid über Festsetzung von Umsatzsteuer für 05-11/01" bezeichneten, mit 2. Mai 2003 datierten, eine Seite langen, Vorlageantrag gestellt (Postaufgabe: 7. Mai 2003, eingelangt: 9. Mai 2003) und hat darin ausgeführt.

*"... hiermit berufen wir innerhalb offener Frist ... gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 05-11/2001 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 2. April 2003 ...*

*Begründung:*

*Wird nachgereicht.*

*Antrag:*

*Wir stellen den Antrag auf neuer Festsetzung der Umsatzsteuer für 05-11/2001 unter Be- rücksichtigung der Punkte lt. Begründung ...".*

Den Vorlageantrag (2. Mai 2003) hat Mag. Dr. SH unterschrieben.

In der – auch als "Berufung" bezeichneten - Eingabe vom 19. Mai 2003 (Postaufgabe:

24. Mai 2003, eingelangt: 26. Mai 2003) steht:

*"... hiermit berufen wir innerhalb offener Frist ... gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 05-11/2001 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 2. April 2003 ...*

*ad CP:*

*Unsere Mandantschaft hat sich C-GmbH Personalbüro als Geschäftspartner im Jahr 2000 angetragen. Die Gesellschaft wurde durch IJ – alleiniger Gesellschafter der CS-GmbH – ver- treten. Der geschäftsführende Gesellschafter ist als Vertretung der C-GmbH Personalbüro aufgetreten, welche zum fraglichen Zeitpunkt in Gründung begriffen war (beiliegend zur Berufung Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000: Antrag auf Ausübung des Ge- werbes der Personalüberlassung an die Bezirkshauptmannschaft Eisenstadt vom 4. Juni 2000). Die C-GmbH Personalbüro ist zum damaligen Zeitpunkt juristisch als "Vorgesell- schaft" bzw. Gesellschaft iG zu qualifizieren. Aus diesem Grund ist die "Vorgesellschaft" be- rechtigt, Verträge abzuschließen und wird auch umsatsteuerlich als Unternehmer qualifi- ziert. Besagter Leistungsaustausch hat demzufolge zwischen Unternehmern stattgefunden, Vorsteuerabzug ist für den empfangenden Unternehmer berechtigt.*

*Betreffend der Zeichnung durch Frau V (Mitarbeiterin der C-GmbH Personalbüro und C-GmbH) ersuchen wir bitte um Bekanntgabe der Rechtsgrundlage, aus der hervor geht, dass eine Zeichnung Ihrerseits nicht als ausreichend zu qualifizieren ist.*

*ad Sonderleistungen:*

*Die mit Datum 15. Mai, 21. Juni und 31. Juli 2001 ausgestellten Rechnungen, deren Leistungsbeschreibung auf "Sonderleistung" lautet, beruhen auf der Überlassung von Dienstnehmern, die vormals bei der CS-GmbH beschäftigt waren, in der Folge bei o.g. Mandantschaft angestellt waren. Aufgrund der Überlassung geeigneter Dienstnehmern konnte o.g. Mandantschaft Umsätze lukrieren und für diese "Überlassung" wurde Provision bezahlt, wobei die entsprechenden Rechnungen im Leistungsumfang besagte Sonderleistung beinhalteten. Auf Anfrage sind wir gerne bereit die entsprechenden Berechnungsgrundlagen für die Sonderleistungen nachzureichen.*

*Antrag:*

*Wir stellen Antrag auf neuer Festsetzung der Umsatzsteuer für 05 – 11/2001 unter Berücksichtigung des Vorsteuerabzuges iHv öS 85.833,32 ..."*

Diese Eingabe hat Mag. Dr. SH unterschrieben.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Streitpunkte in diesem Berufungsverfahren sind 1.) Umsatzerhöhungen in Höhe von fakturierter, von der Bw. nicht erklärter, Erlöse, 2.) der vom Finanzamt versagte Vorsteuerabzug für in Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer und 3.) der Antrag, die in einem Mietvertrag gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als abziehbare Vorsteuer anzuerkennen.

Die Berufungen und Vorlageanträge gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer 2000 und Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Mai 2001 – November 2001 hat Mag. Dr. SH eingebracht. Mag. Dr. SH hat diese Berufungen und Vorlageanträge nicht in eigener Sache, sondern namens seiner Mandantin – der Bw. - eingebracht.

Vor der Entscheidung über die Streitpunkte war daher zu prüfen, ob diese Berufungen und Vorlageanträge Formmängel enthalten und deshalb zurückzuweisen sind.

Gemäß § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der, den Gegenstand der Anfechtung bildende, Bescheid ergangen ist ("Aktivlegitimation"): Adressatin der, in diesem Berufungsverfahren angefochtenen, Bescheide ist die Bw. gewesen: Die Bw. ist, die zur Einbringung der Berufung befugte, Partei gewesen.

Gemäß § 276 Abs. 2 BAO ist zur Einbringung eines Vorlageantrages der/die Bescheidadressat/in und Jeder, dem gegenüber eine Berufungsvorentscheidung wirkt, befugt. Adressatin der Berufungsvorentscheidungen ist die Bw. gewesen; die Rechtswirkungen der Berufungsvorentscheidung haben sich auf die Bw. beschränkt: Zur Einbringung der Vorlageanträge ist ausschließlich die Bw. berechtigt gewesen.

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich Parteien durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben ("gewillkürte Vertreter").

Gemäß § 84 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde solche Personen als Bevollmächtigte abzulehnen, die zur geschäftsmäßigen Vertretung Anderer nicht befugt sind. Wer zur geschäftsmäßigen Vertretung Anderer befugt ist, richtet sich nach dem Berufsrecht des Bevollmächtigten.

Mag. Dr. SH ist befugt, den, in § 1 Abs. 1 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG), BGBI I 1999/58 zu den vormals bestehenden Wirtschaftstreuhandberufen neu hinzutretenden, Wirtschaftstreuhandberuf "Selbständiger Buchhalter" (SBH) auszuüben.

Nach der von der Bw. am 25. März 2002 erteilten, dem Finanzamt Ende März 2002 vorgelegten, Vollmacht hat die Bw. Mag. Dr. SH bevollmächtigt, die in § 2 WTBG aufgezählten Tätigkeiten auszuüben.

In § 2 WTBG ist der Berechtigungsumfang von SBH wie folgt geregelt:

§ 2 Abs. 1 WTBG:

*Den zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes Selbständiger Buchhalter Berechtigten ist es vorbehalten, folgende Tätigkeiten auszuüben:*

1.	<i>die pagatorische Buchhaltung (Geschäftsbuchhaltung) einschließlich der Lohnverrechnung und der Erstellung der Saldenlisten für Betriebe im Rahmen der doppelten Wertgrenzen des § 125 der Bundesabgabenordnung, BGBI. Nr. 194/1961, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 9/1998, und der Einnahmen- und Ausgabenrechnung im Sinne des § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBI. Nr. 400/1988,</i>
2.	<i>den Abschluss von Büchern (Erstellung von Bilanzen) nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften im Rahmen der durch § 125 Bundesabgabenordnung, BGBI. Nr. 194/1961, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 9/1998 festgesetzten Wertgrenzen,</i>
3.	<i>die Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben, ausgenommen der Vertretung vor den Finanzbehörden, den Unabhängigen Verwaltungssenaten und dem Verwaltungsgerichtshof, hierbei ersetzt die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis,</i>
4.	<i>die Vertretung und die Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen und</i>
5.	<i>die kalkulatorische Buchhaltung (Kalkulation).</i>

§ 2 Abs. 2 WTBG:

*Die zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes Selbständiger Buchhalter Berechtigten sind weiters berechtigt, folgende Tätigkeiten auszuüben:*

1.	<i>sämtliche Beratungsleistungen im Zusammenhang ihres Berechtigungsumfanges gemäß Abs. 1,</i>
2.	<i>die Beratung in Beitrags-, Versicherungs- und Leistungsangelegenheiten der Sozialversicherungen,</i>
3.	<i>die Beratung und Vertretung vor gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften in Beitragsangelegenheiten und</i>
4.	<i>die Vertretung bei den Einrichtungen des Arbeitsmarktservice, der Berufsorganisationen, der Landesfremdenverkehrsverbände und bei anderen in Wirtschaftsangelegenheiten zuständigen Behörden und Ämtern, soweit diese mit den für den gleichen Auftraggeber durchzuführenden Tätigkeiten gemäß Abs. 1 unmittelbar zusammenhängen.</i>

Das für selbständige Buchhalter geltende Berufsrecht ist der Entscheidung über die Berufungen und Vorlageanträge gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 und Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Mai 2001 – November 2001 zugrunde zu legen.

Auf Grundlage des für selbständige Buchhalter geltenden Berufsrechts ist über diese Berufungen und Vorlageanträge wie folgt zu entscheiden:

- **Berufung/Vorlageantrag gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2000:**

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 WTBG ist es Angehörigen des Wirtschaftstreuhandberufes SBH vorbehalten, die Tätigkeit "Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben, ausgenommen der Vertretung vor den Finanzbehörden, den Unabhängigen Verwaltungssenaten und dem Verwaltungsgerichtshof" auszuüben.

Mit dem Tätigwerden für die Bw. in einem, die Bundesabgaben Umsatz- und Körperschaftsteuer betreffenden, Berufungsverfahren hat der SBH Mag. Dr. SH seine Vertretungsbefugnisse überschritten und das Finanzamt hätte Mag. Dr. SH als Bevollmächtigten mit Bescheid ablehnen müssen (§ 84 Abs. 1 BAO).

Nach geltender Rechtslage sind die vor Zustellung des Ablehnungsbescheides vom Vertreter vorgenommenen Prozesshandlungen gültige Prozesshandlungen. Da das Finanzamt einen Bescheid gemäß § 84 Abs. 1 BAO, worin festgestellt wird, dass Mag. Dr. SH als Bevollmächtigter abgelehnt wird, nicht erlassen hat, sind die von Mag. Dr. SH gesetzten Prozesshandlungen gültige Prozesshandlungen.

"*Gültige Prozesshandlung*" heißt idF, dass eine Berufung und ein Vorlageantrag gegen den, an die Bw. gerichteten, Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000 eingebracht worden ist.

"*Gültige Prozesshandlung*" heißt idF auch, dass der UFS über eine Berufung und einen Vorlageantrag, die Jemand eingebracht hat, der nach seinem Berufsrecht nicht zur Einbringung von Berufungen und Vorlageanträgen namens seiner Mandanten befugt ist, zu entscheiden hat.

Ist Jemand nach seinem Berufsrecht nicht zur Einbringung von Berufungen namens seiner Mandanten befugt, ist dessen fehlende Vertretungsbefugnis nicht durch Bevollmächtigung des Mandanten ersetzbar. Die fehlende Vertretungsbefugnis des einschreitenden SBH hat deshalb zur Folge, dass die vom SBH und nicht von der Bw. unterschriebene Berufung den Formmangel "*Fehlen der Unterschrift der zur Einbringung der Berufung berechtigten Partei*" enthält.

Enthält eine Berufung nicht die in § 250 Abs. 1 BAO und § 250 Abs. 2 erster Satz (leg.cit.) umschriebenen Erfordernisse oder fehlt die Unterschrift der zur Einbringung der Berufung berechtigten Partei, liegen verbesserungsfähigen Mängel der Berufung vor.

Im Falle von verbesserungsfähigen Mängel der Berufung ist die Behebung dieser Mängel aufzutragen und ist gleichzeitig darauf hinzuweisen, dass die Berufung nach Ablauf einer im Mängelbehebungsbescheid zu bestimmenden, angemessenen, Frist als zurück genommen gilt, wenn die Mängel der Berufung, deren Behebung aufgetragen worden ist, nicht oder nicht vollständig beseitigt werden (§ 275 BAO).

Das Finanzamt hat ein Mängelbehebungsverfahren durchgeführt, hat aber keine das Mängelbehebungsverfahren abschließende Entscheidung gefällt.

Vor dem Auftrag, den Formmangel "*fehlende Unterschrift der Partei in einer Berufung*" zu beheben, hat das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung erlassen und hat in dieser Berufungsvorentscheidung über die in der Anfechtungserklärung/Berufung aufgezählten Streitpunkte entschieden.

Lt. *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 3, Seite 2701, 3. Absatz, darf die mit Vorlageantrag nach § 276 BAO befasste Rechtsmittelbehörde kein Mängelbehebungsverfahren nach § 275 BAO durchführen, wenn die Abgabenbehörde I. Instanz kein Mängelbehebungsverfahren durchführt, sondern in der Sache entscheidend vorgeht.

Wenn die Rechtsmittelbehörde im Falle, dass die Abgabenbehörde I. Instanz eine Sachentscheidung mittels Berufungsvorentscheidung trifft, kein Mängelbehebungsverfahren nach § 275 BAO durchführen darf, ist davon auszugehen, dass sie auch die Ergebnisse eines, nach

Erlassung einer Berufungsvorentscheidung von der Abgabenbehörde I. Instanz durchgeführten, Mängelbehebungsvfahrens nicht auswerten darf.

"*Nicht auswerten*" heißt idF: Der UFS darf seine Entscheidung nicht auf Grundlage der von DI H unterschriebenen 2. Seite der "*Berufung vom 21. Mai dJ*" treffen, sondern muss über eine Berufung entscheiden, die nicht die Bescheidadressantin, sondern der nach seinem Berufsrecht dazu nicht befugten SBH eingebracht hat.

Wird eine Berufung von einem, nach seinem Berufsrecht nicht zur Einbringung von Berufungen namens seiner Mandanten befugten Bevollmächtigten eingebracht und besteht keine verfahrensrechtliche Möglichkeit (mehr), die Unterschrift des/der Bescheidadressaten/Bescheidadressatin nachzuholen, fehlt die Aktivlegitimation des Einschreiters zur Einbringung dieser Berufung.

Fehlt die Aktivlegitimation des Einschreiters zur Einbringung einer Berufung, ist diese Berufung nicht zulässig (vgl. *Ritz*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, § 273 Abs. 1 Tz 2 ff und die dort zitierten Judikate); nicht zulässige Berufungen sind gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Das Finanzamt hat die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer nicht zurückgewiesen, sondern hat mit Berufungsvorentscheidung in der Sache selbst entschieden.

Gemäß § 278 BAO hat die Abgabenbehörde II. Instanz zu prüfen, ob ein von der Abgabenbehörde I. Instanz nicht aufgegriffener Grund zur Zurückweisung der Berufung vorliegt. Ist ein solcher Grund gegeben, so hat die Abgabenbehörde II. Instanz die Zurückweisung mit Bescheid auszusprechen. Die Abgabenbehörde II. Instanz hat eine Berufung auch dann zurückzuweisen, wenn eine Berufungsvorentscheidung ergangen ist (VwGH 25.9.1991, 90/16/0073).

Im Falle der Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000 hat der UFS den (nicht vom Finanzamt aufgegriffenen) Zurückweisungsgrund "fehlende Aktivlegitimation des Einschreiters" festgestellt und weist diese Berufung zurück.

Ein Vorlageantrag ist ein gegen eine Berufungsvorentscheidung gerichtetes Rechtsmittel. Die Berufungsvorentscheidung verliert mit der Berufungsentscheidung ihre Wirksamkeit. Über den Vorlageantrag musste nicht entschieden werden.

- **Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Mai 2001 bis November 2001:**

In Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen erlaubt § 2 Abs. 1 Z 4 WTBG SBH die "*Vertretung und Abgabe von Erklärungen*"; die Interpretation des vor dem Normbestandteil "*und Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen*" eingefügten Wortes "*Vertretung*" geht aus § 2 Abs. 1 Z 4 WTBG nicht hervor.

Der Normbestandteil "*Vertretung*" wird im WTBG auch im vor § 2 Abs. 1 Z 4 WTBG gereihten § 2 Abs. 1 Z 3 WTBG verwendet; § 2 Abs. 1 Z 3 WTBG untersagt SBH die Vertretung vor den Finanzbehörden, den Unabhängigen Verwaltungssenaten und dem Verwaltungsgerichtshof.

Das Einbringen von Berufungen gegen Bescheide, worin Bundesabgaben festgesetzt werden, ist "*Vertretung vor einer Finanzbehörde*". Werden Berufungen bzw. Vorlageanträge in Abgabensachen eingebracht, ist nicht auszuschließen, dass die Berufungssache vom UFS entschieden wird. Der UFS ist eine unabhängige Verwaltungsbehörde (§ 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat [UFGS]). IdS ist das Einbringen von Berufungen und Vorlageanträge über die der UFS zu entscheiden hat, eine für SBH verbotene, Vertretungs-handlung vor einem unabhängigen Verwaltungssenat.

Die Anwendbarkeit von § 2 Abs. 1 Z 3 WTBG auf Berufungen gegen (unterjährige) Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide wird von den Kommentatoren des WTBG zT bejaht und zT verneint:

Lt. Ritz, BAO-HB, Seite 55, und lt. Anmerkung 13 zu § 2 in Bernbacher - Haase - Herneth – Klement – Trojer: WTBG (2002) umfasst die Vertretungsberechtigung des SBH in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen auch das Einbringen von Berufungen gegen (unterjährige) Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide; lt. Kammer der Wirtschaftstreuhänder übernimmt der SBH keine Vertretung vor Gerichten, den Finanzbehörden, den unabhängigen Verwaltungssenaten und vor dem VwGH (Website, ktw.or.at; SBH Navigation, Befugnisse).

Lt. Ritz, BAO-HB, Seite 55, sind SBH zur Einbringung von Vorlageanträgen in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen befugt; lt. Anmerkung 14 zu § 2 in Bernbacher - Haase - Herneth – Klement – Trojer: WTBG (2002) haben SBH "*keine Befugnis zur Vertretung vor Finanzbehörden, UVS und vor dem VwGH. Daher können SBH vor dem UVS auch nicht in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen vertreten*".

Die zT übereinstimmende, sich zT widersprechende Auslegung des Normbestandteiles "*Vertretung*" iZm den Berufsbefugnissen des SBH ist ein Indiz dafür, dass der Gesetzgeber dadurch, dass er den SBH die "*Vertretung*" vor den Finanzbehörden in § 2 Abs. 1 Z 3 WTBG verboten

und die "*Vertretung*" und Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuererklärungen erlaubt, mit dem Normbestandteil "*Vertretung*" einen unbestimmten Rechtsbegriff geschaffen hat.

Für unbestimmte und deshalb unterschiedlich auslegbare Rechtsbegriffe der Grundsatz von Treu und Glauben; Mag. Dr. SH konnte davon ausgehen, dass er zur Einbringung der Berufung und des Vorlageantrages gegen die unterjährigen Umsatzsteuerfestsetzungen berechtigt gewesen ist.

Die Rechtsfolgen der Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben sind: Der Formmangel "*fehlende Aktivlegitimation des Einschreiters*" berechtigt nicht zur Zurückweisung der Berufung und des Vorlageantrages; der UFS hatte über die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Mai 2001 bis November 2001 in der Sache zu entscheiden.

Die Streitpunkte im Berufungsverfahren gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Mai 2001 bis November 2001 sind der vom Finanzamt versagte Vorsteuerabzug/Rechnungen der C-GmbH Personalbüro vom 15. Mai 2001, 21. Juni 2001 und 31. Juli 2001 und der Antrag, die im Mietvertrag/H-GmbH gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als abziehbare Vorsteuer anzuerkennen, gewesen.

Kein Streitpunkt im Berufungsverfahren gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Mai 2001 bis November 2001 sind die zu Beginn des Erwägungsteiles der Berufungsentscheidung angesprochenen Umsatzerhöhungen in Höhe fakturierter, von der Bw. nicht erklärter Erlöse gewesen.

- Vorsteuerabzug/Rechnungen der C-GmbH Personalbüro vom 15. Mai 2001, 21. Juni 2001 und 31. Juli 2001:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist das Vorliegen einer Rechnung, die den Anforderungen des § 11 Abs 1 UStG 1994 entsprechen.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 in der im Streitjahr geltenden Fassung lautet:

*Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für*

*dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszu stellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:*

1.	<i>Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;</i>
2.	<i>den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;</i>
3.	<i>die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;</i>
4.	<i>den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;</i>
5.	<i>das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und</i>
6.	<i>den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag. ...</i>

Fehlt eines der in § 11 Abs 1 UStG 1994 aufgezählten Rechnungsmerkmale, ist ein Vorsteuerabzug ist nicht zulässig. Es besteht auch keine Möglichkeit, ein im konkreten Fall fehlendes Rechnungsmerkmal in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen.

Die Rechnungen vom 15. Mai 2001, 21. Juni 2001 und 31. Juli 2001 enthalten nicht alle in § 11 Abs 1 UStG 1994 aufgezählten Rechnungsmerkmale:

In den dem Betriebsprüfer vorgelegten Rechnungen vom 15. Mai 2001, 21. Juni 2001 und 31. Juli 2001 lautet die Anschrift der C-GmbH Personalbüro: Adresse 2 und stimmt mit der Anschrift der Bw. überein; in den im Berufungsverfahren vorgelegten Rechnungen lautet die Anschrift der C-GmbH Personalbüro: Adresse 1 und stimmt mit der Anschrift der CS-GmbH überein.

Die Anschrift des liefernden/leistenden Unternehmers ist ein wesentliches Identifikationsmerkmal. Deshalb hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausgesprochen, dass in einer, zum Vorsteuerabzug berechtigenden, Rechnung nicht nur der wirkliche Name, sondern auch die wirkliche Anschrift des liefernden/leistenden Unternehmers angegeben werden muss (VwGH 20.11.1996, 95/15/0179 u.a.)

Da eine eindeutige Identifizierung des liefernden/leistenden Unternehmers im Allgemeinen nur mit Hilfe seiner Anschrift möglich sein wird, wird in den Fällen, in denen ein Unternehmer in seinen Rechnungen unterschiedliche Firmenanschriften verwendet, aufgrund der Angaben in sämtlichen Rechnungen idR nicht erkennbar sein, ob es sich dabei um ein und den selben Un-

ternehmer handelt oder um mehrere Unternehmer, deren Firmennamen zufällig identisch sind.

Da in den, dem Betriebsprüfer und den, im Berufungsverfahren vorgelegten, Rechnungen unterschiedliche Firmenanschriften verwendet werden, ist der liefernde/leistende Unternehmer aus den Angaben in den Rechnungen nicht eindeutig zu identifizieren; die in § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 normierten Voraussetzung für den Vorsteuerabzug – die wirkliche Anschrift des liefernden/leistenden Unternehmers muss aus den Rechnungsangaben hervorgehen - ist nicht erfüllt.

Die in den Rechnungen (15. Mai 2001, 21. Juni 2001 und 31. Juli 2001) gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt die Bw. nicht zum Vorsteuerabzug, weil der Rechnungsleger aus den Rechnungsangaben nicht eindeutig identifizierbar ist.

Ob die in den Rechnungen angegebene Bezeichnung des Rechtslegers – C-GmbH Personalbüro – der wirkliche Name des liefernden/leistenden Unternehmers gewesen ist, musste idF nicht überprüft werden, weil bereits ein fehlendes oder unvollständiges Rechnungsmerkmal den/die Rechnungsempfänger/in nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung aufgegriffene "ungenaue Leistungsbeschreibung" stellt einen weiteren Abweisungsgrund dar:

Die in den Rechnungen (15. Mai 2001, 21. Juni 2001 und 31. Juli 2001) verwendete Bezeichnung der Leistungen lautet "*Sonderleistungen*". In der Eingabe vom 19. Mai 2003 hat die Bw. diese Sonderleistungen als "*Überlassung von Dienstnehmern, die vormals bei der CS -GmbH beschäftigt waren*" konkretisiert und hat die Vorlage der entsprechenden Berechnungsgrundlagen für die Sonderleistungen als Sachbeweis angeboten.

Die Bezeichnung "*Sonderleistungen*" ist ein Sammelbegriff. Bei sonstigen Leistungen – und darauf hat schon das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung hingewiesen – müssen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden.

Die Bw. hat den Sammelbegriff "*Sonderleistungen*" dahin gehend konkretisiert; dass es sich bei diesen "*Sonderleistungen*" um die "*Überlassung von Dienstnehmern, die vormals bei der CS -GmbH beschäftigt waren*" gehandelt habe. Aus der Beschreibung der "*Sonderleistungen*" als "*Überlassung von Dienstnehmern, die vormals bei der CS -GmbH beschäftigt waren*" sind die tatsächlich erbrachten Leistungen auch nicht erkennbar.

Eine Rechnung muss als Belegnachweis für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug tauglich sein. Daraus folgt, dass die Angaben in der Rechnung jenen Grad an Genauigkeit aufweisen

müssen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, die Lieferung oder sonstige Leistung eines Unternehmers in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren.

Die Angaben über die Leistung müssen nicht in der Rechnung selbst enthalten sein, sie können sich auch in Belegen befinden, auf die in der Rechnung hingewiesen wird:

Auf die Berechnungsgrundlagen der Sonderleistungen, die die Bw. als Sachbeweis angeboten hat, wird in den Rechnungen nicht Bezug genommen; die Berechnungsgrundlagen der Sonderleistungen sind zur Konkretisierung des Rechnungsinhalts "*Sonderleistungen*" nicht heran zu ziehen.

Fehlende oder unvollständige Rechnungsmerkmale können auch nicht durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (*Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 11 Tz 57*).

Aus diesem Grund ist bei den Rechnungen vom 15. Mai 2001, 21. Juni 2001 und 31. Juli 2001 ausschließlich von der in den Rechnungen angegebenen Leistungsbezeichnung "*Sonderleistungen*" auszugehen und diese Leistungsbezeichnung ist zu ungenau, um daraus die tatsächlich erbrachte/n Leistung/en erkennbar.

Das Finanzamt hat richtigerweise erkannt, dass die in § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 normierte Voraussetzung für den Vorsteuerabzug auch nicht erfüllt ist.

- Vorsteuerabzug/Mietzahlungen an H-GmbH:

Die Bw. hat mit der H-GmbH einen Mietvertrag abgeschlossen. Die H-GmbH ist Unternehmerin und hat im Vertragspunkt/Mietzahlungen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Der Mietvertrag mit der H-GmbH ist eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG; die im Mietvertrag iZm den Mietzahlungen ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt die Bw. zum Vorsteuerabzug.

Wien, 15. November 2004