

GZ. RV/3771-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 vom 14. 11. 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14. 2. 2001 gegründet. Sie betreibt das Baugewerbe in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Für den Zeitraum 2 – 8 /2001 wurde bei der Bw. eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt, bei der dem Prüfer zu Beginn die noch ausstehenden Umsatzsteuervoranmeldungen übergeben wurden. Dabei wurde festgestellt, dass Vorsteuerbeträge im Ausmaß von

S 57.103,00 bezüglich Fremdarbeiten der Firma V. Bau GmbH. nicht anerkannt werden könnten.

Auf die Niederschrift vom 11. 1. 2002 wird hingewiesen.

In dieser wird ausgeführt, dass im Zuge von Erhebungen festgestellt worden sei, dass die Firma V. Bau GmbH. (gegründet mit Gesellschaftsvertrag vom 19. 1. 2001, Firmenbuchnummer 206100p) als Geschäftsanschrift N. 2 angegeben habe, wobei der Sitz einige Monate später nach G. 184 verlegt worden sei. Der bisher einzige Kontakt der Fa. V. Bau GmbH. sei der Fragebogen anlässlich der Eröffnung des Gewerbebetriebes gewesen. Als Geschäftsführer sei darin ein gewisser Hr. J. F. mit der Adresse in N. 2 angegeben. Weder unter der ehemaligen Adresse in N. 2, noch unter der Adresse in G. 184, welche zugleich lt. Meldezettel die Wohnadresse des seit 11. 6. 2001 alleinigen Gesellschafter- Geschäftsführer sei, könne eine Verbindung zur V. Bau GmbH. hergestellt werden. Die Poststücke seien beim zuständigen Postamt hinterlegt, nicht behoben und dann retourniert worden. Erhebungen an der Betriebsadresse seien ebenfalls "negativ" verlaufen. Der Behörde sei es nicht möglich gewesen, mit den gesetzlichen Vertretern der Kapitalgesellschaft in Verbindung zu treten. Die V. Bau GmbH bzw. ihr gesetzlicher Vertreter sei bisher seiner Wahrheits- und Offenlegungspflicht gem. § 119 BAO, bzw. der Anzeigepflicht gem. § 120 BAO in keiner Weise nachgekommen. Da sich der Geschäftsführer vermutlich im Ausland aufhalte, könne der Abgabenanspruch weder überprüft, noch geltend gemacht werden.

Nach den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 hätten Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers zu enthalten. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 14. 1. 1991, Zl. 90/15/0042 ausgesprochen, dass sich das Gesetz nicht mit Angaben begnügen, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgehe, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellte Lieferungen oder Leistungen erbracht habe, es müsse der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet habe. § 11 Abs. 1 z. 1 UStG 1994 fordere aber für die eindeutige Feststellung des liefernden oder leistenden Unternehmers bei Rechnungslegung nicht nur die Angabe des Namens sondern auch der Adresse.

Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG sowohl der richtige Name, als auch die richtige Adresse angegeben werden muss. Es könne daher die Angabe auch "nur" einer falschen Adresse nicht als "kleiner", dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden (VwGH Erkenntnisse vom 24. 4. 1996, 94/13/0133, 0134).

Würden für Leistungen einer Firma Rechnungen akzeptiert, ohne dessen Existenz und Rechnungsanschrift zu überprüfen, reiche der Hinweis auf den guten Glauben allein im Hinblick auf einen Firmenstempel nicht für den Vorsteuerabzug aus, wenn sich die Nichtexistenz des Vertragspartners an der angegebenen Adresse herausstelle. Essentielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei unter anderem die eindeutige Identifizierbarkeit des Rechnungsausstellers allein anhand der in der Rechnung angeführten Identifikationsmerkmale. Die spätere Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers werde zum Risiko des Leistungsempfängers. Für eine Überwälzung dieses Risikos auf die Abgabenbehörde sehe der VwGH keinen Grund (VwGH vom 28. 5. 97, 94/13/0230).

Im Sinne obiger Ausführung seien die Vorsteuern aus den Rechnungen der Fa. V. Bau GmbH. in Höhe von S 57.103,00 (Juni 2001) nicht anzuerkennen.

Mit 21. 1. 2002 erfolgt seitens des Finanzamtes die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 6 - 8 /2001.

Im Umsatzsteuerbescheid vom *14. 11. 2002* wird die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 vom Finanzamt mit € 32.354,82 festgesetzt.

In der mit *19. 11. 2002* datierten, der Bw. gesondert übermittelten Bescheidbegründung führt das Finanzamt aus, dass entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung die von der Bw. geltend gemachten Vorsteuern um jene aus den Rechnungen der Firma V. Bau GmbH. (im Ausmaß von S. 57.103,00) zu kürzen seien. Weiters seien die geltend gemachten Vorsteuern aus den Rechnungen der I. Bau GmbH im Ausmaß von S 40.964,90 für den Zeitraum 11/2001 und S 227.945,48 für den Zeitraum 12/2001 zu kürzen. Bei einer in den Monaten 10 – 12/2001 durchgeföhrten Betriebsprüfung der Firma I. Bau GmbH. sei festgestellt worden, dass der Geschäftsführer oder sonstige Beteiligte dieser Firma nicht auffindbar gewesen sei. Es sei daher davon auszugehen , dass nicht die Firma I. Bau GmbH. die genannten Leistungen erbracht habe. Mangels Identität von Rechnungsaussteller und Leistungserbringer sei die diesbezügliche Vorsteuer daher nicht anzuerkennen (VwGH v. 28. 5. 1997, 94/13/0230). Die Vorsteuern seine daher insgesamt um S 326.013,38 oder € 23.692,32 zu kürzen.

Die Bw. erhebt mit *20. 11. 2002* (Ergänzung zur Berufung am 26. 11. 2002) Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001.

Darin wird auf das Vorbringen im Berufungsverfahren über die Festsetzung der Umsatzsteuer 6 – 8 /2001 verwiesen.

In diesem hat die Bw. die Berufung begründend lediglich folgendes ausgeführt:

"Wir haben dem USO -Prüfer alle gewünschten Nachweise hinsichtlich der V. Bau GmbH. vorgelegt. Darüber hinausgehende Prüfungen vor Aufnahme einer Geschäftsbeziehung sind einem Unternehmen nicht zumutbar".

Weiters wird eine Ermäßigung des Verspätungszuschlages auf 2 % (Bescheid vom 21. 1. 2002, Umsatzsteuer für den Zeitraum 6 – 8 /2001) begehrts.

Mit 25. Juni 2003 wird die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO als unbegründet abgewiesen und dabei ausgeführt:

"Eine der unabdingbaren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug besteht gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 darin, dass der Unternehmer aufgrund dessen Leistung der Vorsteuerabzug beansprucht wird dem Leistungsempfänger eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG ausgestellt haben muss. Weiters muss der Rechnungsaussteller auch der tatsächliche Leistungserbringer sein, d. h. nur eine Rechnung des leistenden Unternehmers berechtigt zum Vorsteuerabzug.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z B. VwGH v. 1. 12. 1983, 83/15/0033) kann von einer Rechnung des leistenden Unternehmers aber nur bei einer Urkunde gesprochen werden, die seinem rechtsgeschäftlichen Willen entspricht. Geht es jeweils - wie in den vorliegenden Fällen - um eine Rechnung einer GmbH., so kommt für die Rechnungsausstellung primär deren Geschäftsführer in Betracht, daneben Personen, die vom Geschäftsführer – als für die Geschäftsführung berufenem Organ – zur Rechnungsausstellung für die Gesellschaft bevollmächtigt sind. Diese anderen Personen müssen aber jedenfalls im Einverständnis mit dem für die Geschäftsführung der GmbH. zuständigen Organ handeln, soll eine ausgestellte Rechnung der Gesellschaft zuzurechnen sein.

Bei der V. Bau GmbH. war im hier relevanten Zeitraum nur Hr. J. F. als Geschäftsführer (und 100 %-Eigentümer) im Firmenbuch eingetragen. Der dort mit Kopie des Passes vom Geschäftsführer einsehbare Schriftzug des Hrn. J. F. stimmt mit den auf den Rechnungen ersichtlichen Unterschriften nicht überein. Es kann daher festgestellt werden, dass die in Rede stehenden Rechnungen nicht von dem Verantwortlichen der Fa. V. Bau GmbH. ausgestellt wurden. Ein Vorsteuerabzug bei der S. Bau GmbH. (Bw.) ist daher – mangels Identität der auf der Faktura als Rechnungsaussteller bezeichneten Firma und dem Leistungserbringern – nicht zulässig.

Wenn sich die Bw. nunmehr darauf berufen will, dass sie alle ihr zumutbaren Ermittlungen getroffen hätte, so wird ihr entgegengehalten, dass

1. die Rechnungen vom 26. 6. 2001 und vom 28. 6. 2001 stammen, während der vorgelegte Firmenbuchauszug erst vom 10. 7. 2001 und die Anmeldungen von Dienstnehmern ab dem 30. 7. 2001 sind.
2. bei einer derart unüblichen Form des Geschäftskontaktes (Geschäftsanhaltung: zufällig bei der Fa. "Baustoffe E." kennen gelernt; Geschäftslokal oder Telefonnummer des Geschäftspartners wurden nie gesehen und benutzt; Barzahlung bei Beträgen von S 106.691,51 und S 235.928,33) ist die

Überprüfung der Angaben des Geschäftspartners – so auch dessen steuerliche Erfassung – nicht nur zumutbar, sondern auch die normale Vorgangsweise eines ordentlichen Kaufmannes.

Sofern sich die Bw. auf ihren guten glauben berufen will, ist ihr folgendes entgegenzuhalten (VwGH v. 28. 5. 1997, Zl. 94/13/0230):

"Essentielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ist nach der durch die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit § 11 Abs. 1 UStG gestalteten Rechtslage 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 gegen den vom Gerichtshof eingenommenen Standpunkt 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 (...). Die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringens aber ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen Hat".

All diesen Ausführungen entsprechend wurde der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma V. Bau GmbH. zurecht verwehrt.

Betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 11/2001:

Die geltend gemachten Vorsteuern waren um jene aus den Rechnungen der Firma I. Bau GmbH. (lt. vorgelegten zwei Rechnungen insgesamt S 40.964,90) zu kürzen. Dies aus folgendem Grund:

Bei einer in den Monaten 10 – 12/2001 durchgeführten Betriebsprüfung der Firma I. Bau GmbH. wurde festgestellt, dass der Geschäftsführer dieser Firma oder sonstige Beteiligte daran unauffindbar waren. Es ist daher davon auszugehen, dass nicht die Firma I. Bau GmbH die genannten Leistungen erbracht hat. Mangels Identität von Rechnungsaussteller und Leistungserbringer war die diesbezügliche Vorsteuer daher nicht anzuerkennen (vgl. VwGH vom 28. 5. 1997, 94/13/0230).

Betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12/2001:

Entsprechend der Korrekturrechnung vom 22. 1. 2002 (Verweis auf Rechnungen vom 7. 12. 01 und 12. 12. 01) waren die Umsätze mit (mindestens) S 360.546,00 anzusetzen".

Im Vorlageantrag vom 8. 7. 2002 wird seitens der Bw. wiederum nur "auf die im Berufungsverfahren gestellten Anträge" und die oben wiedergegebene Berufungsbegründung (Festsetzung der Umsatzsteuer 6 – 8 /2001) verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, 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.

Der im § 12 Abs. 1 Z. 1 zitierte § 11 UStG 1994 regelt die Ausstellung von Rechnungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Zur Bedeutung der Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug hat der Verwaltungsgerichtshof folgendes ausgeführt:

"Eine den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes entsprechende Rechnung mit offenem Steuerausweis ist - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt, besonders eingehend in seinem Erkenntnis vom 1. Dezember 1983, Zl. 83/15/0033, Slg. Nr. 5835/F, in Übereinstimmung mit der einschlägigen Lehre dargelegt hat - eine für die Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, wie sie auch in Österreich in Geltung steht, charakteristische und wesentliche Voraussetzung.

Dies zeigen nicht nur die zitierten umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften; die Bedeutung einer Rechnungslegung unterstreichen auch die Anordnungen des § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 mit ihren Sanktionen für nach dem Gesetz unzutreffend ausgestellte Rechnungen.

Das Umsatzsteuergesetz lässt die Absicht erkennen, dass der Vorsteuerabzug nur unter ganz bestimmten, im Gesetz erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen zustehen soll, wobei zu diesen Voraussetzungen eine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungslegung des leistenden Unternehmers zählt und die Folgen einer unzutreffenden Rechnungslegung (unzutreffenden Steuerausweis) einem ungerechtfertigten Vorsteuerabzug vorbeugen sollen.

In Anbetracht der im Gesetz aufgezählten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges sind in diesem Bereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Grenzen gesetzt. Es besteht insbesondere keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen.

Daher ist es für den Vorsteuerabzug unabdingbar, dass die zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges vorgelegte Rechnung alle in § 11 Abs. 1 UStG 1994 erschöpfend aufgezählten und zwingend verlangten Merkmale enthält.

"Nach § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 müssen Rechnungen "den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers" enthalten.

Das Gesetz begnügt sich also nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass (irgend)ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen erbrachte.

Es muss vielmehr der Rechnung eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat.

Daran lässt schon der Wortlaut des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 keinen Zweifel.

Die Bestimmungen des § 11 Abs. 3 und 4 leg. cit. erhärten diese Aussage noch, weil auch aus ihnen hervorgeht, dass Rechnungen eine EINDEUTIGE FESTSTELLUNG (Bestimmung) des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers ermöglichen müssen.

Enthalten Rechnungen wie im Berufungsfall Namen und Anschrift eines Lieferanten, der unter dem angegebenen Namen und der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, dann fehlt es an der Angabe von Namen und Anschrift des LIEFERNDEN ODER LEISTENDEN UNTERNEHMERS.

Auch das gesetzliche Erfordernis, Rechnungen müssten, wenn sie zum Vorsteuerabzug berechtigen sollen, den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten, entspricht durchaus dem Wesen einer Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug.

Ist doch im System der Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung als Vorsteuer grundsätzlich jene Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, die der liefernde oder leistende Unternehmer selbst abzuführen hat.

Name und Anschrift desjenigen, der eine Lieferung oder sonstige Leistung verrechnet, dienen daher nicht nur der Feststellung, ob der Rechnungsleger ein zum Vorsteuerausweis berechtigter Unternehmer ist, sondern auch der Feststellung, ob ein Umsatzsteuer als Vorsteuer verrechnender Unternehmer die weiterverrechnete Umsatzsteuer auch abgeführt hat.

Die Angabe eines nicht den Tatsachen entsprechenden Lieferanten vereitelt diese Feststellung, ja sie legt sogar die Annahme nahe, dass sich der tatsächliche Lieferant die "eigene" Umsatzsteuer ersparen wollte (Vgl. VwGH vom 14. 1. 1991, ZI. 90/15/0042).

Erwähnt sei, dass auch Plückebaum-Malitzky, § 14 Rz 191, zu den mit § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 im wesentlichen gleichlautenden Vorschriften des § 14 Abs. 1 Z. 1 (deutsches) UStG und UStG 1980 der Meinung sind, auf Grund einer Rechnung, in der als leistendes Unternehmen eine nicht bestehende Firma ausgewiesen ist, könne der Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden.

Zur Berufung sei noch folgendes bemerkt: Selbst wenn die Unternehmereigenschaft desjenigen, der die strittigen Lieferungen erbrachte, als erwiesen angesehen werden könnte, wäre doch nicht im Sinne des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 auf den Rechnungen der Name und die Anschrift des LIEFERNDEN Unternehmers angegeben.

Zur Rechtsansicht, dass es dem Umsatzsteuergesetz nicht zu entnehmen sei, dass die Unternehmereigenschaft des Lieferanten für den Vorsteuerabzug auch die Übereinstimmung der in der Rechnung aufscheinenden Anschrift mit den Tatsachen gefordert sei, wird bemerkt, dass dies dem Wortlaut der bereits dargestellten Vorschriften des § 11 Abs. 1 Z. 1, Abs. 3 und 4 im Zusammenhang mit § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 widerspricht.

Dass die Missbrauchsbestimmungen des § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 nicht ausreichen, um auf Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers verzichten zu können, erweist der Berufungsfall, weil von einem unbekannten Rechnungsleger auch Umsatzsteuer infolge unzulässigen Vorsteuerausweises nicht eingefordert werden kann.

Weiters vertreten Plückebaum-Malitzky die Auffassung, dass das Risiko hinsichtlich eines mangelhaften Nachweises der Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers ZU LASTEN DES UNTERNEHMERS geht, eine Auffassung, die auch Kranich-Siegl-Waba, § 12 Anm. 69, und diesen Autoren zufolge auch der Bundesfinanzhof teilen (siehe das zu § 12 Anm. 69a zitierte Urteil).

Dem alleinigen Hinweis der Bw., dass es der Bw. unzumutbar sei, vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen Erhebungen über den Geschäftspartner zu tätigen wird entgegnet, dass die Überprüfung der Angaben des Geschäftspartners nicht nur zumutbar, sondern grundsätzlich der Vorgangsweise eines ordentlichen Kaufmannes entspricht.

Da somit für die hier zu beurteilenden Rechnungen der V. GmbH. und I. GmbH festgestellt wurde, dass der auf den Rechnungen angeführte Lieferant an der angegebenen Anschrift gar nicht existierte, fehlt es an der für den Vorsteuerabzug erforderlichen Angabe von Namen und Anschrift des LIEFERNDEN ODER LEISTENDEN UNTERNEHMERS, weshalb der Vorsteuerabzug nicht zulässig und die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Wien, am 26. 11. 2002