



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0380-G/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, Adresse, vertreten durch Steuerberaterin, vom 1. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes A., vertreten durch Dr. MR, vom 28. Mai 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 nach der am 4. April 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsverberberin (in der Folge Bw.) ist im Baugewerbe (Schweißtechnik) tätig. Nach einer die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden Betriebsprüfung wurden im gesamten Prüfungszeitraum Vorsteuern aus angeblich erbrachten Leistungen der Firma S.GmbH nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass Erhebungen der Abgabenbehörden ergeben hätten, dass die auf den Rechnungen in den Jahren 2000 und 2001 angegebene Adresse Kgasse, 11A die Wohnadresse des ehemaligen Gesellschafters der S.GmbH Herrn JS sei, welcher jedoch bereits aufgrund der Änderung im Firmenbuch mit 1. September 2000 (die erste Rechnung von der S.GmbH an die Bw. stamme vom 5. September 2000) zur Gänze aus der GmbH ausgeschieden sei, und an dessen Stelle Herr E.G. getreten sei, welcher nie an der betreffenden Adresse gemeldet gewesen sei.

Außerdem seien bei einer Hausdurchsuchung durch die Prüfungsabteilung Strafsachen keinerlei Unterlagen betreffend eine S.GmbH gefunden worden. Herr JS habe bei seiner Einvernahme angegeben, dass an seiner Privatadresse nie eine Geschäftstätigkeit ausgeübt

worden sei und er auch nur kurz gefälligkeitshalber als Gesellschafter fungiert habe. Von der auf den Rechnungen im Jahr 2002 angeführten Rechnungsadresse Ugasse, 22B, aus, sei auch nie eine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden und seien von der Bw. selbst zwei Rechnungen überhaupt nicht anerkannt worden, da diesbezüglich laut Angaben der Bw. weder Leistungen in Auftrag gegeben noch erhalten worden seien.

Es sei als erwiesen anzusehen, dass es sich bei der S.GmbH um eine reine Scheinfirma handle, welche an den angeführten Geschäftsadressen nie eine Tätigkeit ausgeübt habe. Damit lägen die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nicht vor und seien die im Prüfungszeitraum geltend gemachten Vorsteuerbeträge wieder auszuscheiden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt: Es sei Tatsache, dass die Bw. mit der Firma S.GmbH in Geschäftskontakten war. Sie habe auch Aufträge erteilt. Von Seiten der S.GmbH seien Dienstnehmer auf die Baustellen geschickt worden und seien auch Leistungen erbracht worden. Anschließend seien von Seiten der leistenden Gesellschaft auch ordnungsgemäße Rechnungen gelegt worden. Jede der Rechnungen erfülle alle Kriterien und sei aufgrund der Tatsache erbrachter Leistungen durch die Bw. auch bezahlt worden. Die Geschäfte seien zur Gänze ordnungsgemäß abgewickelt worden. Man habe sich dieses Auftragnehmers auch mehrmals bedient. Erst als zwei Rechnungen der S.GmbH gestellt worden seien, denen keine Leistung gegenübergestanden seien, sei dies auch gegenüber der Finanzverwaltung erklärt und seien die Konsequenzen getragen worden. Die im Prüfungsverfahren beanstandeten Rechnungen entsprächen allen Kriterien der Rechnungslegung und habe man zum damaligen Zeitpunkt sehr wohl darauf vertrauen können, dass die S.GmbH keine Scheinfirma gewesen sei.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Begründend wurde ausgeführt, dass es für den Vorsteuerabzug unabdingbar sei, dass die Rechnungen alle in § 11 Abs. 1 UStG 1994 erschöpfend aufgezählten und zwingend verlangten Merkmale enthielten. Sofern eine Gesellschaft – wie im vorliegenden Fall – an den in den Rechnungen angeführten Geschäftsadressen nie eine Tätigkeit ausgeübt habe, hafte diesen Rechnungen der formale Mangel eines Fehlens der Anschrift des leistenden Unternehmers an.

Aufgrund der Tatsache, dass unter der angeführten Firmenadresse nie eine Tätigkeit ausgeübt worden sei und der ehemalige Gesellschafter mit 1. September 2000 keine Firmenpost an seine Privatadresse mehr erhalten habe, müsse der Firmenleitung der Bw. bekannt gewesen sein, dass unter der auf den Rechnungen angeführten Geschäftsadresse gar keine Firma ansässig gewesen sein könne und die Aufträge daher zwar einer Person, jedoch nicht einem Unternehmer im Sinne des UStG erteilt worden seien, wodurch auch gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei.

Es sei als erwiesen anzusehen, dass durch Scheinrechnungen von dieser Scheinfirma

"schwarz" erbrachte Arbeitsleistungen gedeckt worden seien. Der Vorsteuerabzug sei demnach zu versagen.

In der dagegen als Vorlageantrag zu wertenden Berufung brachte die Bw. nochmals vor, dass es für sie keinen Grund gegeben habe, an der "Echtheit" der Firma zu zweifeln. Zur Untermauerung ihrer Ausführungen legte die Bw. einen Firmenbuchauszug, die Rechnungen der S.GmbH an die Bw., Kassaausgänge und Bestellungen der Bw. an die S.GmbH vor. Aus den Unterlagen sei ersichtlich, dass es permanent einen regen Kontakt gegeben habe und auch Mitarbeiter auf den Baustellen gewesen seien.

Das Finanzamt legte mit der Vorlage der Berufung an die zweite Instanz auch Unterlagen zum Strafverfahren gegen E.G. vor. Der sich daraus ergebende Sachverhalt wurde der Bw. im Zuge der Ladung zur von der Bw. beantragten mündlichen Berufungsverhandlung wie folgt zur Kenntnis gebracht:

"Der Geschäftsführer der S.GmbH, E.G., wurde nach durchgeföhrter öffentlicher Hauptverhandlung am x.x..2004 vor dem Landesgericht für Strafsachen X. wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a teilweise iVm § 11 FinStrG verurteilt. Er wurde für schuldig befunden, durch Ausstellung fingierter Rechnungen an mehrere Firmen, u.a. an die Firma Berufungswerberin, welche wiederum durch Abgabe falscher Umsatzsteuervoranmeldungen unter Ausweisung fingierter Vorsteuern die Umsatzsteuer für 2000 bis 2002 verkürzt haben, an deren Verkürzung an Umsatzsteuer beigetragen und dies nicht nur für möglich sondern für gewiss gehalten zu haben.

In der Urteilsbegründung wird angeführt, dass an der Firmenadresse in der Kgasse in X. tatsächlich kein Firmensitz bestand. Tatsächlich waren insgesamt nur vier Arbeiter für kurze Zeit bei dieser Firma angemeldet. Eine Tätigkeit entfaltete die S.GmbH im eigentlichen Sinne nie.

E.G. lernte den Geschäftsführer der Firma XY GmbH kennen. Dieser ersuchte E.G., fingierte Rechnungen als S.GmbH auszustellen gegen eine bestimmte Entlohnung für diesen Gefallen. E.G. legte Rechnungen für angebliche Leistungen der Firma S.GmbH u.a. an die Firma Berufungswerberin. Die tatsächlichen Leistungen wurden von sogenannten "Schwarzarbeitern" der Firma XY GmbH erbracht.

Die Zeugenaussagen der erhebenden Finanzbeamten ergaben, dass bei der Firma S.GmbH keineswegs so viele Arbeitnehmer offiziell angemeldet waren, als erforderlich gewesen wären, um die in den Rechnungen bezeichneten Leistungen zu erbringen.

In der Hauptverhandlung hat sich E.G. im Sinne von Punkt I und II der Anklageschrift (Abgabenhinterziehung hinsichtlich Umsatzsteuer und Ausstellung fingierter Rechnungen) in Bezug auf die Firma Berufungswerberin schuldig bekannt."

In der am 4. April 2006 auf Antrag der Bw. abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden Teile des Strafaktes des E.G. verlesen sowie die Niederschrift über die Vernehmung des JS. Vom jetzigen Geschäftsführer der Bw. wurde ergänzend ausgeführt, dass er zu den berufsgegenständlichen Vorgängen eigentlich nichts sagen könne, da mit der Baustellenabwicklung der im Dezember 2002 verstorbene frühere Geschäftsführer befasst gewesen sei. Er selbst sei erst mit 17. Mai 2003 zum Geschäftsführer bestellt worden. Die Firma S.GmbH sei allerdings im Firmenbuch eingetragen gewesen, und habe er dessen Geschäftsführer auf Ungereimtheiten in den Rechnungen aufmerksam gemacht, sowie die Vorlage der Anmeldungen der Arbeiter zur Gebietskrankenkasse verlangt. Dieser habe ihn aber auf später vertröstet bzw. angegeben, mit I.N., dem damaligen Geschäftsführer, alles zu regeln.

Der Finanzamtsvertreter verwies auf die Ermittlungsergebnisse sowie darauf, dass es sich bei der Firma S.GmbH um eine nur "am Papier" existente Firma handle. Aussteller der Rechnungen und tatsächlich Leistender würden auseinander fallen, mehrwertsteuergerechte Rechnungen lägen nicht vor. Auf die eindeutige, ständige Rechtsprechung des VwGH (zuletzt VwGH vom 10.8.2005, 2005/13/0059) wurde hingewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge abziehen: 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.

Solche Rechnungen müssen, um zum Vorsteuerabzug zu berechtigen, gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 (in der für die Entscheidung wesentlichen Fassung) folgende Angaben enthalten:

- 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;**
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung(§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes - bereits zum inhaltsgleichen § 11 UStG 1972 - ist ohne Vorliegen der in § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmale ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen (vgl. u.a. VwGH 14.1.1991, 90/15/0042), selbst wenn die der Rechnung zugrunde liegende Leistung tatsächlich und von einem Unternehmer

erbracht worden ist (VwGH 14.1.1991, 90/15/0042) und die Umsatzsteuer unstrittig an das Finanzamt abgeführt worden ist (VwGH 20.11.1996, 96/15/0027) bzw. unabhängig von der Gut- oder Schlechtgläubigkeit des Leistungsempfängers und auch wenn der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer bezahlt hat (VwGH 3.7.2003, 2002/15/0155). Ob das Finanzamt den leistenden Unternehmer steuerlich erfasst hat, ist für die Frage des Vorsteuerabzuges des Leistungsempfängers nicht ausschlaggebend (VwGH 20.11.1996, 95/15/0179).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist es strittig, ob die von der S.GmbH ausgestellten Rechnungen die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen oder nicht.

Eine dem § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 als entsprechend zu wertende Rechnung muss den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Darunter ist der **richtige Name und die richtige Adresse** zu verstehen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist die Vorsteuerabzugsberechtigung aus einer Rechnung, auf der als leistender Unternehmer eine Firma aufscheint, die an der angegebenen Adresse nicht existiert, zu versagen. Die Angabe einer falschen Anschrift des leistenden Unternehmers schließt für sich allein schon die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 aus (vgl. u.a. VwGH 26.9.2000, 99/13/0020; 30.5.2001, 95/13/0226; 20.11.1996, 96/15/0027; 20.11.1996, 95/15/0179; 28.5.1997, 94/13/0230; 24.4.1996, 94/13/0133; 24.4.1996, 94/13/0134; 20.11.1996, 95/15/0179, 96/15/0027). Auch die Anführung des richtigen Namens aber der unrichtigen Adresse ist nicht ausreichend (Kolacny / Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Wien 1997, § 11 Anmerkung 5). Auch die Angabe "nur" einer falschen Adresse kann nicht als "kleiner", dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden (VwGH 25.4.2001, 98/13/0081; 26.9.2000, 99/13/0020). Unsicherheiten wirken sich zum Nachteil des den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmers aus (Scheiner / Kolacny / Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Loseblatt, Wien, Band IV, Lieferung Jänner 1998, § 12 Anmerkung 129).

Wenn Rechnungen Namen und Anschrift eines Leistenden enthalten, der unter dem angegebenen Namen oder unter der angegebenen Anschrift nicht existiert, dann fehlt es am Rechnungserfordernis des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers (vgl. u.a. VwGH 14.1.1991, 90/15/0042; 29.11.2000, 95/13/0029 und 95/13/0072). Unter Anschrift im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist demnach nicht eine bloße Zustelladresse zu verstehen, sondern eine Geschäftsanschrift, an der das leistende Unternehmen eine Geschäftstätigkeit entwickelt.

Nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen (Aussagenprotokolle, Hausdurchsuchungen, Ergebnisse des Strafverfahrens gegen E.G.) ist es als erwiesen anzusehen, dass die S.GmbH

weder an der Adresse Kgasse noch an der Adresse Ugasse zum Zeitpunkt der jeweiligen Rechnungserstellung ihre Geschäftsanschrift hatte, bzw. entfaltete sie dort nie eine Geschäftstätigkeit. Die Adresse Kgasse war die Wohnanschrift des Kurzzeitgesellschafters JS, der bereits vor Ausstellung der ersten Rechnung (vom 5. September 2000) von der S.GmbH an die Bw. aus der S.GmbH wieder ausgeschieden war.

An der Adresse Ugasse, dem gewöhnlichen Aufenthalt von E.G., war eine Frau M.T. wohnhaft. Anlässlich von Hausdurchsuchungen wurden keine Unterlagen betreffend die Existenz einer Firma S.GmbH an den Firmenadressen gefunden.

Auch aus dem Einwand der Bw., dass es sich bei den Rechnungsadressen um die Geschäftsanschriften laut Firmenbuch gehandelt habe, lässt sich für die Bw. nichts gewinnen (vgl. dazu VwGH vom 10.8.2005, 2005/13/0059 mwN, wonach eine Rechnung, die zwar als Adresse die laut Firmenbuch eingetragene Anschrift aufweist, welche aber nicht dem Sitz des Unternehmens zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung entspricht, nicht die Vorsteuerabzugsberechtigung verschafft).

Es gibt keinen wie auch immer gearteten, sich auf steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauenschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse (welche eine bloße Zustelladresse sein kann), die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

§ 15 HGB gilt lediglich für den Geschäftsverkehr und schützt den guten Glauben Dritter im Geschäftsverkehr an wichtige Tatsachen und Rechtslagen. Im Bereich des öffentlichen Rechts greift § 15 HGB nicht (vgl. Krejci, Handelsrecht, 2.Auflage, Wien 2001, 57 und beispielsweise die Entscheidung des OLG Wien vom 29.05.1998, wonach die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsanschrift einer GmbH trotz Eintragungspflichten bzw. der Publizität des § 15 HGB keine taugliche Abgabestelle für die Zustellung eines Konkursöffnungsantrages ist, wenn der Empfänger dort nie irgendeine Tätigkeit ausgeübt hat).

Zudem muss festgestellt werden, dass, obwohl im Firmenbuch die Adresse von Kgasse auf Ugasse mit 18. Juli 2001 geändert wurde, alle Rechnungen des Jahres 2001 (also auch die **nach** dem 18. Juli 2001 ausgestellten Rechnungen) auf die Adresse Kgasse lauteten. Es wurde also auch nicht einmal immer die Adresse laut Firmenbuch verwendet.

Zwei der am 30. September 2002 ausgestellten Rechnungen wurden von der Bw. selbst dem Grunde nach bestritten, als das Finanzamt eine Forderungspfändung betrieb. Die Pfändung wurde daraufhin eingestellt.

Trotzdem wurden diese beiden Rechnungen im Zuge des gegenständlichen Berufungsverfahrens wieder eingereicht, gemeinsam mit der Bestellung der den Rechnungen zugrundeliegenden Pauschalleistungen, obwohl zuvor behauptet worden war, diese Leistungen seien weder in Auftrag gegeben noch erbracht worden.

Weiters ist es aufgrund der Ergebnisse des Strafverfahrens gegen E.G. als erwiesen anzusehen, dass mit fingierten Rechnungen der Firma S.GmbH tatsächlich von der Firma XY GmbH erbrachte Leistungen verrechnet worden sind. Die Firma S.GmbH hatte praktisch keine Beschäftigten. Eine unternehmerische Tätigkeit im eigentlichen Sinne entfaltete diese GmbH nie. Es wurden lediglich Rechnungen gegen eine Provision von 4 % der Rechnungssumme ausgestellt.

Damit mangelt es den Rechnungen nicht nur an der richtigen Rechnungsadresse, sondern auch an der Angabe des tatsächlich leistenden Unternehmers und berechtigen diese jedenfalls nicht zum Vorsteuerabzug.

Es war daher in Anbetracht der Sach- und Rechtslage unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des VwGH spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 4. April 2006