



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Boeck & Partner WTH BuchprüfungsgmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1050 Wien, Grüngasse 16, vom 18. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 17. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme der Bescheide gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005, Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Bescheide gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005, Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2003 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Die Betriebsgegenstand der berufungswerbenden GmbH (Bw.) sind Werbe-, Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste. Gesellschafter und Geschäftsführer (GF) sind zu je 50% E.A. und R.T..

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2003 bis 2005 wurden folgende Feststellungen getroffen:

**<<Tz 1:** Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass bei sämtlichen Eingangsrechnungen der Firmen X OEG (Adr.1) und P. Ü. und Handels GmbH (Adr.2), welche Fremdleistungen für die geprüfte Firma erbrachte, Rechnungsmängel gem. § 11 UStG vorhanden sind.

Bei den vorgelegten Rechnungen fehlt entweder der Leistungszeitraum bzw. Tag der Leistung und/oder Art und Umfang der Leistung ist nicht ausreichend beschrieben. Da daher nicht sämtliche Voraussetzungen einer Rechnung gem. § 11 UStG erfüllt sind, ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Die geltend gemachten Vorsteuern werden daher um folgende Beträge gekürzt und erhöhen somit den Aufwand:

Aufwände	2003	2004	2005	
Fa. X	89.951,00	279.485,27	475.690,19	netto
Fa. P.		16.132,80	81.202,89	netto
Summen	89.951,00	295.618,07	556.893,08	netto
nicht abzugsf. Vst lt. Bp (aufwandserhöhend)	17.990,20	59.123,61	111.378,62	

### **Tz. 2**

Im Prüfungszeitraum wurden der geprüften GmbH durch den Gesellschafter und GF Hrn. E.A. über sein Verrechnungskonto wiederholt Barmittel zugeführt, um die Gesellschaft liquide zu halten. Darüber liegt keine schriftliche Vereinbarung vor. Es wurden auch im Zuge der Schlussbesprechung keinerlei Details über diese fremdunübliche Vorgangsweise (Rückzahlungen, Zinsen, Sicherheiten) bekannt gegeben.

Lt. dem Gesellschafter-GF stammen diese Barmittel von seinem in Ägypten lebenden Vater Hrn. A.A.. Diesbezüglich wurde eine schriftliche, nicht datierte Erklärung des Gesellschafter-GF selbst, welche durch einen ägyptischen Rechtsanwalt aufgesetzt und durch einen österreichischen Dolmetscher übersetzt wurde, vorgelegt. In dieser bestätigt der Gesellschafter-GF im Jänner 2003 einen Betrag in der Höhe von € 450.000 von seinem Vater erhalten zu haben. Weiters verpflichtet er sich diesen Betrag bald zurückzuzahlen.

Lt. Gesellschafter-GF Hrn. E.A. ist dieses Geld - entgegen obiger Erklärung - im Laufe der Jahre in Tranchen und jeweils bar im Zuge von Besuchen in Wien und Ägypten (er selbst, Vater, Bruder) übergeben worden. Im Zuge der Schlussbesprechung wurde ein ägyptisches Bankkonto sowie Kaufverträge über diverse Liegenschaftskäufe des Vaters vorgelegt um den Einblick in den Vermögensstatus des Vaters glaubhaft zu machen.

Ein Geldflussnachweis bzw. sonstige Unterlagen, aufgrund der erhöhten Mitwirkungspflicht im Zuge dieses Auslandssachverhaltes konnten nicht erbracht werden. Auch Rückzahlungen an den Vater erfolgten bis dato nicht.

Des weiteren wurden Mängel in der Buchhaltung festgestellt. Diverse Grundaufzeichnungen (Auftragsbestätigungen, Lieferscheine etc.) wurden infolge von 2 Umzügen und/oder aus Platzmangel vernichtet. Die Nummerierung von Ausgangsrechnungen ist teilweise nicht ordnungsgemäß (doppelte oder fehlende Nummern, manche Rechnungsausstellungsdaten sind mit der AR-Nummerierung nicht stimmig). Weiters wurden einige AR ohne glaubhafte Begründung/Nachweis (Schriftverkehr etc.) storniert.

Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen eingehalten werden. Die Wertung von Leistungsbeziehungen setzt voraus, dass diese unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Verträge bzw. Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sowie zwischen nahen Angehörigen (Vater, Sohn) finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Da die Mittelherkunft der zugeführten Barmittel nicht nachgewiesen werden konnte und es keine entsprechenden fremdüblichen Vereinbarungen oder Verträge über die beiden Vorgänge (Bargeld von Vater, Barmittelzuführung in GmbH) gibt und weiters Buchführungsmängel vorhanden sind, geht die BP von einem ungeklärten Vermögenszuwachs aus, welcher zu dem Schluss führt, dass dieser aus buchhalterisch nicht erfassten und der Besteuerung vorenthaltenen Erlösen der GmbH stammen muss.

Der ungeklärte Vermögenszuwachs.(Einlagenüberhang) stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-GF Hrn. E.A. dar, welche der Kapitalertragsteuer unterliegt, Das diesbezügliche Verrechnungskonto (Vbl.) wird aufgelöst. Die Kapitalertragsteuer trägt die GmbH.>>

Verrkto 31.12. (Vbl.)	2003	2004	2005
Hr. A.	-12.338,59	-148.945,57	-189.240,52
Lt. BP	0,00	0,00	0,00
Vermögensänderung Vj	0,00	12.338,59	148.945,57
Erfolgsänderung	-12.338,59	-136.606,98	-40.294,95
<i>Erlöse</i>	2003	2004	2005
Einlagenüberhang	12.338,59	136.606,98	40.294,95
<i>daraus Umsatzsteuer 20%</i>	2.056,43	22.767,83	6.715,83
Erlöshinzurechnung netto	10.282,16	113.839,15	33.579,13
Verdeckte Gewinnausschüttung	2003	2004	2005
Erlöshinzurechnung netto	10.282,16	113.839,15	33.579,13
Umsatzsteuer 20%	2,056,43	22.767,83	6,715,83
Summe	12.338,59	136.606,98	40.294,95
KEST 25% v.H.	4.112,86	45.535,66	13.431,65
Verd. Ausschüttung Hr. A.	16.451,45	182,142,64	53,726,60

In der fristgerechten Berufung wurde wie folgt eingewendet:

#### **<1. Rechnungsmängel: 1.1** Voraussetzung für die Inanspruchnahme des

Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG ist das Vorliegen-einer Rechnung im Sinne von § 11 UStG. In dieser Bestimmung wird festgelegt, welche Merkmale eine ordnungsgemäße Rechnung aufweisen muss. Neben anderen Merkmalen wird gefordert, dass auf einer Rechnung neben dem Ausstellungsdatum auch der Tag der Lieferung anzugeben ist. Da diese Angabe bei den gegenständlichen Rechnungen fehlte, wurde der Vorsteuerabzug aberkannt.

Die Verpflichtung, in einer Rechnung das Leistungsdatum anzugeben, hat für den leistenden Unternehmer Bedeutung für das Entstehen der Steuerschuld, während es für den Leistungsempfänger für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges entscheidend ist. Gem. "§ 12 Abs. 1 UStG steht der Vorsteuerabzug nämlich nur für solche Leistungen zu, die „ausgeführt worden sind“. Im Zusammenhang mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug kann der Zweck dieser Vorschrift daher nur darin liegen, dass feststellbar ist, dass eine konkrete Leistung

bereits erbracht worden ist. Dabei stellt sich die Frage, ob diese Feststellbarkeit nur über einen Hinweis in der Rechnung oder nicht auch auf andere Weise gegeben sein kann.

Nach Ansicht von Ruppe (UStG<sup>3</sup>, § 11 TZ 73) ist bei Lieferungen der Zeitpunkt bereits dann hinreichend bestimmt, wenn die Rechnung ein Ausstellungsdatum enthält und sich kein Anhaltspunkt dafür ergibt, dass der Tag der Lieferung nicht mit dem Ausstellungsdatum übereinstimmt. Dies würde bei Barverkäufen in der Regel zutreffen. Das Erfordernis, den Vermerk „Rechnungsdatum ist Liefer- bzw. Leistungsdatum“ in die Rechnung aufzunehmen, wie dies die Umsatzsteuerrichtlinien vorsehen, wird als überschießend dargestellt.

Unsere Mandantschaft übt das Gewerbe des Postfertigmachens aus. Dazu gehören Tätigkeiten wie Adressieren, Falten, Kuvertieren von Prospekten, Katalogen, Zeitungen, Briefen und Broschüren. Da unsere Mandantschaft die große Nachfrage nicht aus eigenem befriedigen konnte, gleichzeitig aber keine Kunden abweisen wollte, wurden zahlreiche Aufträge an Subauftragnehmer vergeben. Dabei handelte es sich in erster Linie um die X OEG sowie um die P. Ü. und Handels GmbH (kurz P.). Versandfertig zu machende Waren wurden stets von den Kunden zum Betrieb unserer Mandantschaft gebracht. Es wurden dann Muster angefertigt und mit den Subauftragnehmern ein Preis ausgehandelt. In den meisten Fällen wurden die Waren samt allem Material dann von den Subauftragnehmern abgeholt und nach Fertigstellung zu unserer Mandantschaft zurückgebracht. Beahlt wurden diese Fremdleistungen bei Übergabe der Waren in bar. Danach wurden die fertigen Waren dann den Kunden unserer Mandantschaft übergeben.

Dass die von der X OEG und P. fakturierten Leistungen von diesen Unternehmen auch tatsächlich erbracht worden sind steht außer Zweifel und wurde auch von der BP nicht in Frage gestellt. Außerdem können die Rechnungen Lieferscheinen zugeordnet werden, aus denen das Leistungsdatum ersichtlich ist.

Sämtlich von diesen Unternehmen gelieferte Leistungen wurden zeitnah an die Kunden unserer Mandantschaft geliefert. Da es sich in den meisten Fällen um Werbe- und anderes Informationsmaterial handelt, war eine prompte Erledigung stets Voraussetzung der Auftragserteilung:

Aus dem inhaltlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen den Ausgangsfakturen und den Eingangsrechnungen sowie den Angaben auf den Lieferscheinen ist ersichtlich, dass mit dem Tag der Rechnungslegung durch die Subunternehmer die Lieferung bzw. Leistung tatsächlich erbracht worden ist.

**1.2** Artikel 22 Abs. 3 lit. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 legt iZm Artikel 18 leg.cit. fest, dass eine Rechnung, soll sie zum Vorsteuerabzug berechtigen,

getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag ausweisen muss. Zusätzlich stellt Artikel 22 Abs. 3 lit. c leg.cit. den Mitgliedstaaten frei, zusätzliche Kriterien festzulegen, nach denen ein Dokument "als Rechnung betrachtet werden kann.

Diese Möglichkeit wurde jedoch durch den EuGH deutlich eingeschränkt. Nach ständiger Rechtsprechung darf die Ausübung des Rechtes auf Vorsteuerabzug nur insoweit davon abhängig gemacht werden, dass die Rechnung über die in Artikel 22 Abs. 3 lit. b der Sechsten Richtlinie geforderten Angaben hinaus noch weitere Merkmale enthält, als dies erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern. Außerdem dürfen solche Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechtes auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren" (EuGH-Urteil vom 21.4.2005, Rs C-25/03). Aus dem zitierten Urteil ergibt sich daher, dass der Vorsteuerabzug unter Umständen auch zustehen muss, wenn zwar keine formell ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, aber alle materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.

Wie bereits oben unter 1.1 erläutert, liegt der Zweck der Vorschrift über die Angabe des Leistungszeitpunktes darin, dass feststellbar ist, dass die Leistung, die zum Vorsteuerabzug berechtigen soll, bereits erbracht worden ist. Da im konkreten Fall die Tatsache der Leistungserbringung auf andere Art erwiesen werden konnte und von der BP auch gar nicht angezweifelt worden ist, wäre es unverhältnismäßig, den Vorsteuerabzug nur deswegen abzuerkennen, weil diese einzige Angabe in den Rechnungen fehlt.

**1.3** In der Beilage überreichen wir die Kopie der Rechnung Nr. 25 vom 28.2.2005 der P., die über sämtliche Rechnungsmerkmale verfügt. Dennoch wurde unserer Mandantschaft von der BP der Vorsteuerabzug für diese Leistung aberkannt. Eine Begründung dafür findet sich im Prüfbericht nicht.

**1.4** Im Juli 2004 wurde die Buchhaltung unserer Mandantschaft einer Umsatzsteuersonderprüfung durch das Finanzamt Wien xxx unterzogen. Die Prüfung umfasste die Zeiträume 03/2003 bis 04/2004 und wurde mit Bericht vom 23.7.2004 ohne Feststellungen abgeschlossen. Im Zuge der damals erstatteten Selbstanzeige unserer Mandantschaft wurden für den Prüfungszeitraum sowohl Umsatzsteuervoranmeldungen als auch sämtliche Belege und Konten vorgelegt und von der Prüferin begutachtet. Obwohl die Rechnungen der X OEG bereits damals keinen Leistungszeitraum aufwiesen, wurden sie - da die Leistungen dokumentiert werden konnten - zum Vorsteuerabzug zugelassen und die Umsatzsteuer vom Finanzamt festgesetzt.

Die im o. Prüfungszeitraum vorgelegten Eingangsrechnungen waren der Finanzbehörde daher bekannt, weshalb in der jetzigen BP diesbezüglich keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

Außerdem konnte unsere Mandantschaft nach dem Ergebnis der Umsatzsteuerprüfung des Jahres 2004 darauf vertrauen, dass aufgrund derartiger Rechnungen auch in Zukunft Vorsteuer abgezogen werden kann.

## **2. Gesellschafterdarlehen:**

Um den Liquiditätsbedarf in der Aufbauphase der Gesellschaft decken zu können, hat unsere Mandantschaft nicht nur auf Bankkredite sondern auch auf Darlehen von Herr A. zurückgegriffen. Da laut den Feststellungen der BP Herr A. die Herkunft des Geldes nicht beweisen konnte, keine fremdüblichen Aufzeichnungen existierten und zudem Buchführungsmängel vorlägen, wurden die Salden der Verrechnungskonten als „ungeklärter Vermögenszuwachs“ der Gesellschaft betrachtet und als Erlöse mit anschließender verdeckter Gewinnausschüttung behandelt.

**2.1** Unsere Mandantschaft benötigte in der Aufbauphase Geldmittel. Da Herr A. über einen vermögenden Vater verfügt, der noch dazu bereit war, seinem Sohn Barmittel zu leihen, wurde der Geldbedarf über Privatarlehen von Herrn A. an die Gesellschaft gedeckt.

Die Geldmittel wurden dabei von Herrn A. in kleineren Teilbeträgen von Ägypten nach Österreich bzw. von seinem Vater anlässlich von Besuchen mitgebracht. Da in Ägypten nahezu alle Geldgeschäfte bar erledigt werden und Banken misstraut wird, erfolgten auch die Darlehensauszahlungen an Herrn A. bar und hat dieser die Beträge auch der Gesellschaft bar zur Verfügung gestellt.

Um der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten gerecht zu werden, wurde von Herrn A. dargelegt, dass sein Vater über ausreichend Vermögen verfügt, um Darlehen in dieser Höhe gewähren zu können. Zu diesem Thema übergab Herr A. dem Prüfer einen Kontoauszug seines Vaters von der ägyptischen Nationalbank, einige Kaufverträge des Vaters über Liegenschaften in Ägypten sowie einen Auszug aus dem ägyptischen Handelsregister, aus dem zu ersehen ist, dass der Vater von Hr. A. einen Autohandel betreibt. Außerdem wurde eine Erklärung übergeben, in der Herr A. den Erhalt der Darlehenssumme bestätigt. Dieses Schriftstück wurde in Ägypten angefertigt, um gegenüber dem Vater und den Geschwistern den Erhalt des Geldes zu dokumentieren. Alle Unterlagen wurden in beglaubigten Übersetzungen überreicht.

Dem Angebot von Herrn A., seinen Vater als Zeugen zum Beweis der Darlehensgewährung zu befragen, wurde von der BP nicht näher getreten.

**2.2** Von der BP wurde die mangelnde Fremdüblichkeit der Darlehensgewährung kritisiert, da schuldrechtliche Beziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich nur anerkannt werden können, wenn die von der Judikatur für nahe Angehörige entwickelten Kriterien eingehalten werden.

Herr A. war erst seit 18.11.2003 Geschäftsführender Gesellschafter unserer Mandantschaft, sodass für davorliegende Zeiträume die Angehörigenjudikatur keine Anwendung finden kann. Sämtliche im Jahr 2003 gewährten Darlehenszuzahlungen erfolgten vor diesem Zeitpunkt.

Im Bericht der BP wird bemängelt, dass die Darlehensgewährung nach außen nicht hinreichend zum Ausdruck kommt. Dem ist entgegenzuhalten, dass bereits durch die Aufnahme der Darlehenszuzahlung in die Bücher der Gesellschaft (Verbuchung auf dem Verrechnungskonto von Herrn A.) eine ausreichende Publizität hergestellt wurde. Zudem ist es nicht unüblich, dass Gesellschafter-GF ihren Gesellschaften kurzfristig Geldmittel zur Verfügung stellen, auch ohne im Einzelfall schriftliche Verträge abzuschließen.

**2.3** Um die Berechtigung zur Schätzung der Grundlagen der Abgabenerhebung zu begründen, wurden von der BP unrichtige Nummerierungen und Stornos von Ausgangsrechnungen angeführt.

Im Rahmen der Schlussbesprechung erläuterte Herr A. die von der BP angeforderten Belege und gab Auskunft, wie es zu Fehlnummerierungen bei einigen Ausgangsrechnungen kommen konnte. Weiters erklärte er; dass die diversen Stornos auf Reklamationen von Kunden, aber auch auf versehentliche Doppelverrechnungen zurückzuführen waren.

Formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (vgl. VwGH 2.6.1992, 87/14/0160). Eine Begründung, warum die aufgezeigten Mängel derart schwerwiegend seien, enthält der Prüfbericht nicht.

**2.4** Als Schätzungsmethode wurde von der BP der ungeklärte Vermögenszuwachs gewählt. Dabei wurde jedoch übersehen, dass es bei unserer Mandantschaft durch die Darlehensgewährung von Herrn A. zu keinerlei Vermögenszuwachs gekommen ist. Vielmehr wurden Verbindlichkeiten - gegenüber Herrn A. - aufgebaut.

Außerdem konnte keine schlüssige Begründung für das Ergebnis der Schätzung gegeben werden. Im Bericht der BP fehlt jeder Hinweis auf den behaupteten Zusammenhang des von Herrn A. gewährten Darlehens und den angeblich erzielten Erlösen. Bei den Kunden unserer

Mandantschaft handelt es sich allesamt um angesehene Unternehmen (z.B. die Verlagsgruppe News), die wohl keine Veranlassung hätte, Leistungen ohne Rechnung in Anspruch zu nehmen. Auch ist die BP jeden Nachweis in dieser Richtung schuldig geblieben.

Zusammenfassend ist zu dem Thema der Gesellschafterdarlehen festzuhalten, dass von Seiten der BP zwei Sachverhalte miteinander verknüpft wurden, ohne den Zusammenhang schlüssig darlegen zu können.

Zum einen besteht die Tatsache, dass Herr A. Geld von seinem Vater geliehen und der Gesellschaft als Darlehen zur Verfügung gestellt hat. Zum anderen wurden Formmängel in der Buchführung als Anlass zu einer Schätzung genommen.

Den Erhalt der Geldmittel hat Herr A. durch seine Aussagen und durch Vorlage der oben genannten Unterlagen glaubhaft gemacht. Mit Aufnahme der Geldflüsse in die Bücher der Gesellschaft wurde auch die erforderliche Publizität hergestellt.

Die Zuschätzung eines Umsatzes der Gesellschaft in Höhe der jeweiligen Salden des Verrechnungskontos von Herrn A. fehlt somit nicht nur jede Grundlage sondern auch eine eingehende und schlüssige Begründung wie sie Voraussetzung für jede Schätzung ist."

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde unter Verweis auf die Ausführungen in der Berufung unter Pkt. 1.4. wie folgt ergänzend begründet:

Die im Zuge der BP festgestellten Rechnungsmängel im Zeitraum März 2003 bis April 2004 waren der Abgabenbehörde daher bereits zum Zeitpunkt der Veranlagung der entsprechenden Jahre bekannt, weshalb durch die gegenständliche BP in dieser Hinsicht keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind.>

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

**<<Wiederaufnahme gem. § 303 BAO:**

Der Umstand, dass für einen Teil des Prüfungszeitraumes (3/2003 bis 4/2004) bereits eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung stattgefunden hat, bei der keine Feststellungen getroffen wurden, bzw. dass die nunmehr festgestellten Rechnungsmängel bereits damals ersichtlich gewesen sein müssten, steht einer nunmehrigen Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH 23.2.2005, 2001/14/0007). Im Zuge der nunmehrigen BP wurden die im Bericht angeführten Rechnungsmängel erstmalig aufgedeckt (= Wiederaufnahmsgrund). Diese Feststellungen verstoßen nach Ansicht der Bp in keiner Weise gegen das abgabenrechtlich zu beachtende Wiederholungsverbot, da mit den entsprechenden Bescheiden nicht über eine bereits rechtskräftig entschiedene Sache neuerlich zu entscheiden war, sondern erstmals die Umsatzsteuer für die geprüften Jahre festgesetzt wurde. Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt richtiges Ergebnis. Daher war bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Des Weiteren ist die Abgabenbehörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen sobald sie ihr Fehlverhalten erkannt hat.



Zudem ist bereits durch die Feststellungen zu Tz 2 des BP-Berichts ein Wiederaufnahmsgrund gegeben.

### ***Sach- und Haftungsbescheide:***

#### ***Ad 1. Rechnungsmängel.***

**Ad 1.1-1.2** Der Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG hat zur Voraussetzung, dass die Steuer in einer Rechnung ausgewiesen ist, die sämtliche Erfordernisse des § 11 UStG erfüllt, zumal eine Urkunde, die nicht die in § 11 UStG geforderten Angaben enthält, nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesbestimmung anzusehen ist. Einzelne Rechtsmeinungen bzw. EUGH-Urteile sind bei der derzeitigen nationalen Gesetzeslage irrelevant.

Aufgrund der seit 1. Jänner 2003 geltenden Rechtsgrundlage muss eine Rechnung sowohl das Ausstellungsdatum, als auch den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Leistungszeitraum enthalten. Sofern der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung mit dem Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung zusammenfällt, kann die gesonderte Angabe des Leistungszeitpunktes entfallen, wenn die Rechnung den Vermerk „Rechnungsdatum ist Liefer- bzw. Leistungsdatum“ enthält.

Des weiteren wurden auf einigen Rechnungen (zusätzlich) folgende Rechnungsmängel festgestellt:

- ) Art und Umfang der Leistung fehlen
- ) Lt. Firmenbuch befindet sich die Geschäftsanschrift der Fa X OEG (seit Antrag auf Änderung vom 29.12.2000) in Adr.1a. Auf den meisten Rechnungen im PZR scheint jedoch die Anschrift Adr.2 auf.
- ) Es fanden sich in der Buchhaltung auch Rechnungen mit derselben fortlaufenden Nummer ohne jeglichen Vermerk welche „berichtigt/storniert“ wurde, z.B. Nr. 354 v. 18.12.2005 (1 von 3 wurde verbucht) bzw. folgte auf diese „Nummern“ die Re-Nr. 158 vom 23.12.2005 derselben Firma (X OEG).

Die BP hat die Leistungserbringung zwar letztendlich dem Grunde nach anerkannt. Ob sämtliche der durch die Firmen „X“ und „P.“ in „Rechnung“ gestellten Leistungen jedoch auch durch diese Firmen durchgeführt wurden, hat die BP im Zuge der Schlussbesprechung aber sehr wohl in Frage gestellt. Es konnten - *entgegen wie in der Berufung behauptet* - keinerlei Aufzeichnungen (Lieferscheine, Auftragsbestätigungen etc.) bezüglich der Geschäftsabwicklungen mit obigen Firmen vorgelegt werden (s. auch Anforderung lt. Fragenkatalog v. 24.10.2007). Der Gesellschafter-GF Hr. A. bestätigte dies auch im Zuge der Betriebsbesichtigung und meinte, diese aus Platzgründen vernichtet zu haben. Des weiteren wurden im Zuge zweier KIABKontrollen (11.5.06 und 26.4.07) neben illegalen bzw. nicht bei der SV angemeldeten Arbeitern auch Arbeitsstundenaufzeichnungen aus dem Prüfungszeitraum beschlagnahmt. Der GF meinte diesbezüglich, dass die betreffenden Arbeitnehmer nicht zu seinem Unternehmen gehören würden, sondern Arbeiter der Fa. X OEG seien, die auch teilweise in seiner Firma direkt gearbeitet hätten und die beschlagnahmten Aufzeichnungen von der Firma Fa. X OEG nicht abgeholt worden seien.

Ein diesbezüglicher Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung wurde nicht erbracht.

Auch wenn es - wie behauptet - zu diesen Rechnungen entsprechende Lieferscheine etc. gibt, aus welchen der Leistungszeitraum jeweils ersichtlich sei, ändert dies nichts daran, dass eine Rechnung sämtliche gesetzlich vorgeschriebenen Merkmale zu enthalten hat und sich der Unternehmer zum Zweck der Erlangung der Vorsteuerabzugsberechtigung nicht auf andere Unterlagen berufen kann, wenn in der Rechnung nicht ausdrücklich darauf hingewiesen wird.

**Ad 1.3** Die der Berufung beigelegte Rechnung ist die einzige, die den Kriterien des Umsatzsteuergesetzes entspricht und wäre daher vorsteuerabzugsfähig. Diesbezüglich ist der Berufung nach Ansicht der BP stattzugeben.

**Ad 1.4** Es wird auf die obige Begründung betreffend die Wiederaufnahme verwiesen.

#### ***Ad 2. Gesellschafterdarlehen / § 184 BAO:***

**Ad 2.1** Wie in Tz. 2 des BP-Berichtes bereits ausgeführt, konnten keinerlei Geldflüsse der angeblichen Zuwendungen des Vaters aus Ägypten nachgewiesen werden. Wann, wie genau und welche Barbeträge nach Österreich gelangten ("in kleineren Teilbeträgen"), konnte nicht belegt werden. Es konnten auch keine Abhebungen von ägyptischen Bankkonten vorgelegt werden. Dass der Vater über Vermögen verfügt, ist unbestritten. (Bar)geld-Auslandstransfer in solchen Summen müssten jedoch behördlich gemeldet werden. Solche Meldungen liegen nicht vor.

Die genannte ägyptische Erklärung (nicht datiert) ist eine Bestätigung des Hrn. A. selbst, dass er vom Vater im Jänner 2003 insgesamt 450.000 € bekommen habe. Wo war das Geld zwischenzeitlich, wenn es in Tranchen bar nach Österreich verbracht worden sein soll? Auch mit einer Zeugenaussage des Vaters bzw. einer eidesstattlichen Erklärung, wäre aus den angeführten Gründen der Klärung bzw. der Glaubhaftmachung des Sachverhaltes zuwenig Genüge getan.

Entscheidend für einen Beweisantrag ist vor allem die Angabe des Beweismittels und des Beweisthemas, also der Punkte und Tatsachen, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen. Erheblich ist ein Beweisantrag in der Folge jedoch nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung - wenn diese nicht schon selbst (sachverhalts-)erheblich ist - zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (Stoll, BAO-Handbuch, 1891).

**Ad 2.2** Da 2003 die Gelder von Hrn. A. als Nichtgesellschafter bzw. GF der Firma zur Verfügung gestellt wurden, ist es noch unglaublicher und hält noch weniger einem Fremdvergleich stand, dass diese Gelder in dieser Form ohne schriftliche Vereinbarungen über Rückzahlungen, Zinsen, Sicherheiten etc. der GmbH zur Verfügung gestellt wurden. Es ist daher gänzlich undenkbar, dass nicht auch bereits im Jahr 2003 ein Naheverhältnis zwischen Herrn A. und der GmbH, deren Angestellter er ja bereits war bestanden hat.

Auch bei Darlehensverträgen sind z.B. Schriftlichkeit und zivilrechtliche Wirksamkeit keine unabdingbaren Voraussetzungen für deren steuerliche Anerkennung, ein bloßer bilanzmäßiger Ausweis als Schuldpost (Verrechnungskonto) in einem ist jedoch nicht ausreichend.

Eine notwendige Publizität erfordert nicht unbedingt die Schriftform eines Vertrages, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Der Vertragsabschluss muss auch für außen stehende Dritte erkennbar sein.

Bei Fehlen des Fixierens schriftlicher Vereinbarungen und des Treffens eindeutiger Abmachungen über Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung ist davon auszugehen, dass die Vereinbarung mit einem fremden Dritten nicht geschlossen worden wäre. Unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit ist jedoch schon aus Gründen der Beweissicherung für den Darlehensgeber ein bloß mündlich abgeschlossener Darlehensvertrag ohnehin unüblich. Weiters ist eine ausreichende Dokumentation der Leistungsabwicklung (z.B. durch Überweisungen oder Empfangsbestätigungen) erforderlich.

Es konnte auch im Zuge der Schlussbesprechung nicht erklärt werden, welche Rückzahlungstermine, Sicherheiten vereinbart wurden bzw. warum keine fremdüblichen Zinsen verrechnet wurden. Auch Rückzahlungen an den Vater fanden bis dato lt. Hrn. A. nicht statt.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten beinhaltet lt. ständiger Rechtsprechung eine erhöhte Offenlegungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Diesen Verpflichtungen wurde nur ungenügend nachgekommen, sodass die BP in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis lt. BP-Bericht gekommen ist.

**Ad.2.3. - 2.4** Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde durch Hrn. A. versucht, die durch die BP vorgehaltenen Buchhaltungsmängel (s. Tz. 2) damit zu begründen, dass eben irrtümlich Fehler passiert sind, die z.B. zu Doppelnummerierungen, nicht gekennzeichneten Stornorechnungen etc. führten. Diesbezügliche konkrete Nachweise konnten mehrheitlich nicht erbracht werden. Ebenso wurden Grundaufzeichnungen (Auftragsbestätigungen, Lieferscheine etc.) vernichtet.

Auch die ungeklärte Herkunft der Einlagen gilt genauso als Mangel, wie die unter „ad 1.1-1.2“ angeführten Punkte und berechtigen zur Schätzung.

Gem. § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn die Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund der genannten Mängel war die Schätzungsbefugnis unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens sehr wohl gegeben.

Stoll führt aus: „Bleibt die Herkunft eines bestimmten Vermögens (unaufgeklärter Vermögenszuwachs) trotz Ausschöpfung aller Erkenntnismittel im Unklaren, kann selbst beim Anschein einer ordnungsgemäßen Buchführung angenommen werden, dass dem Abgabepflichtigen (hier GF-

Gesellschafter/GmbH) tatsächlich mehr Einnahmen aus den steuerpflichtigen Quellen zur Verfügung standen als er erklärt hat, womit die Schätzungsbefugnis dem Grunde und der Höhe nach gegeben ist (BFH 28.5.1986, BStBl 1986 11732). Wenn entsprechende Nachweise über die Quelle des eindeutig festgestellten Vermögenszuwachses nicht zu erbringen sind, ist die Annahme gerechtfertigt, dass die geschätzten Einkünfte der Einkunftsart zuzurechnen sind, die am wahrscheinlichsten Quelle des Vermögenszuwachses ist" (BAO Kommentar Band II S 1939).

*Da die Mittelherkunft dieser Gelder somit nicht nachgewiesen werden konnte, ging die BP von einem ungeklärten Vermögenszuwachs aus, welcher zu dem Schluss führt, dass diese Gelder, die aus buchhalterisch nicht erfassten und der Besteuerung vorenthaltenen Erlösen der GmbH stammen, in Folge durch Hrn. A. entnommen und sodann wieder eingelegt wurden.*

Zudem wird festgehalten, dass die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei steht. *Die Schätzung nach der Methode des unaufgeklärten Vermögenszuwachses (durch Einlagen), wo sehr genau die Beträge festgestellt werden konnten, sieht die BP als sachgerechte Wahl der Schätzungsmethode.* Wenn die Abgabenbehörde den Nachweis über die Herkunft der Einlagen als nicht erbracht ansieht, ist sie nicht zur Nachprüfung verpflichtet, aus welchen Gründen sonst das hervorgekommene Vermögen stammen könnte. Im Übrigen wird auf die Begründung des BP-Berichtes verwiesen.>>

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wurde wie folgt ergänzend ausgeführt:

### **<ad Wiederaufnahme:**

Die BP erklärt in ihrer Stellungnahme, dass der Umstand, dass die nunmehr beanstandeten Rechnungsmängel bereits im Verlauf einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung ersichtlich waren, einer nunmehrigen Wiederaufnahme nicht entgegen stehen und zitiert zum Beleg dafür das Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2005, GZ 2001/14/0007.

Dieses Erkenntnis enthält aber auch nachfolgenden Rechtssatz:

*„Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.“*

Das bedeutet, dass der Behörde eine Wiederaufnahme dann versagt bleibt, wenn ihr der Sachverhalt im wiederaufzunehmenden Verfahren bereits vollständig bekannt war. Dies schließt nämlich ein Neuhervorkommen von Tatsachen aus. In diesem Sinne lautet auch das Erkenntnis des VwGH vom 8.11.1973, GZ 1428/72.

*„Ein Anspruch auf Wiederaufnahme des Verfahrens kann nicht auf solche Tatsachen gestützt werden, die der Behörde bereits bekannt waren, aber im Ermittlungsverfahren als unwesentlich nicht weiter berücksichtigt worden sind.“*

Die BP verwechselt daher in ihrer Stellungnahme die unvollständige Aufklärung des Sachverhalts im wiederaufzunehmenden Verfahren, das ein Neuhervorkommen von Tatsachen und somit eine Wiederaufnahme ermöglicht, mit der rechtlichen Würdigung des vollständig bekannten Sachverhaltes.

Im vorliegenden Fall wurden der Umsatzsteuer-Sonderprüfung jedoch alle in Frage kommenden Eingangsrechnungen vorgelegt und waren der Behörde somit vollständig bekannt. Von einem „erstmaligen Aufdecken“ von Tatsachen kann daher keine Rede sein; ebenso wenig wurde die Umsatzsteuer mit den in Folge der BP ergangenen Bescheiden „erstmalig“ festgesetzt. Vielmehr erfolgte die erstmalige Festsetzung der Umsatzsteuer 2003 mit Bescheid vom 30.3.2005 und der Umsatzsteuer 2004 mit Bescheid vom 24.5.2006.

### **ad Rechnungsmängel:**

Hinsichtlich der Nichtanerkennung von Vorsteuern aufgrund festgestellter Rechnungsmängel verweisen wir auf unsere Ausführungen in der Berufung vom 29.2.2008 unter Punkt 1.2.

Besonders interessant ist in diesem Zusammenhang, dass die BP die aus Urteilen des Europäischen Gerichtshofes stammenden Rechtssätze für "irrelevant" erklärt. Richtig ist, dass Richtlinien – wie die zit. 6. MWSt.-RL – grundsätzlich nicht unmittelbar anwendbar sind, sondern der innerstaatlichen Umsetzung in nationales Recht bedürfen. Erfolgt diese Umsetzung jedoch nicht oder nur mangelhaft, kann sich jeder EU-Bürger direkt auf die Bestimmungen der Richtlinie berufen.

Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges gestattet die zit. Richtlinie den Staaten zwar die Festlegung von Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung angesehen werden kann, allerdings darf dies nach der Rechtsprechung des EuGH nicht zur faktischen Unmöglichkeit des Vorsteuerabzuges führen oder ihn übermäßig erschweren. Insbesondere dürfen diese Kriterien nicht so eingesetzt werden, dass die Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette nicht mehr gewährleistet ist.

Im vorliegenden Fall stützt sich die BP in der Nichtanerkennung der Vorsteuern in der überwiegenden Mehrheit der Fälle - bei sonst völlig ordnungsgemäß ausgestellten Rechnungen - auf das Fehlen eines einzigen Rechnungsmerkmals, des Liefer- bzw. Leistungsdatums. Dabei ist aus allen von der BP im Verfahren festgestellten Umständen ersichtlich, dass das Liefer- bzw. Leistungsdatum dem jeweiligen Rechnungsdatum entspricht: Alle Leistungen wurden tatsächlich erbracht und die Leistungserbringung von der BP ausdrücklich anerkannt. Die Rechnungen wurden jeweils am Tag der Übergabe der Leistungen ausgestellt und bar bezahlt. Die Leistungen wurden den Kunden unserer Mandantschaft innerhalb weniger Tage weiterverrechnet, was der BP anhand des Vergleiches von Eingangs- und Ausgangsrechnungen auch hinreichend dargelegt werden konnte.

Einen Vorsteuerabzug in Höhe von rd. 188 tausend Euro daher nur deswegen zu verweigern, weil die Wort "Rechnungsdatum ist Liefer- bzw. Leistungsdatum" auf den Rechnungen fehlen,

ist daher mit dem vom EuGH angewandten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit mit Sicherheit nicht vereinbar.

Zu den übrigen angeblichen Rechnungsmängeln sei folgendes angemerkt: Aus sämtlichen Eingangsrechnungen ist die erbrachte Leistung ersichtlich. § 11 UStG verlangt die Angabe der - tatsächlichen -- Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers; eine Übereinstimmung mit der im Firmenbuch angegebenen Anschrift ist nicht erforderlich (vgl. dazu auch ausdrücklich RZ 1507 UStR). Hinsichtlich der fortlaufenden Nummer kann aus der Sicht des Leistungsempfängers die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nur davon abhängen, ob die Rechnung eine Nummer aufweist, die aus einer oder mehreren Zahlenreihen besteht. Ob die Nummer auch richtig ist, entzieht sich jedoch der Kenntnis und der Kontrolle des Leistungsempfängers und kann daher keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sein. Ausdrücklich weist sogar RZ 1539 UStR darauf hin, dass hinsichtlich der fortlaufenden Nummer durch den Leistungsempfänger keine Prüfung vorzunehmen ist.

#### **ad Gesellschafterdarlehen:**

Darlehen an Herrn A.:

Wie von Herrn A. im Prüfungsverfahren sowie in unserer Berufung vom 29.2.2008 ausführlich dargelegt, erfolgten die Darlehensgewährungen an Herrn A. sowie das Verbringen des Geldes nach Österreich in Form von Bargeld. Ein von der BP stets geforderter Nachweis von Bankbehebungen bzw. Überweisungen konnte daher nicht erbracht werden. Dass allenfalls erforderliche behördliche Meldungen von Bargeldtransfers nicht vorliegen, kann nicht als Beweis dafür dienen, dass Herr A. oder sein Vater das Geld nicht nach Österreich gebracht haben.

Zum Beweis der Darlehensgewährung an Herrn A. durch dessen Vater wurden der BP zunächst Unterlagen vorgelegt, die die Vermögenslage des Vaters in Ägypten dokumentieren. Es ist daher – wie auch von der BP eingeräumt wurde – unbestritten, dass der Vater über derart ausreichendes Vermögen verfügt, dass er ein Darlehen in der gegenständlichen Höhe gewähren konnte.

In weiterer Folge wurden von Herrn A. eine schriftliche Bestätigung vorgelegt, mit der er seinem Vater gegenüber den Erhalt der Darlehensvaluta bestätigt hat. Eine derartige Vorgangsweise kann wohl bei Darlehensgewährungen im Familienbereich als durchaus üblich angesehen werden.

Als zusätzlichen Beweis dafür, dass und in welcher Höhe eine Darlehensgewährung stattgefunden hat (Beweisthema), wurde mehrfach die Befragung des Vaters von Herrn A. als Zeuge (Beweismittel) beantragt, von der BP aber abgelehnt.

In ihrer Stellungnahme zu unserer Berufung erklärt die BP, dass der Beweisanspruch deshalb unerheblich war, weil er nicht einmal mittelbar zur Klärung sachverhaltserheblicher Tatsachen beitragen konnte. Mit dieser Aussage widerspricht sie sich allerdings selbst: Denn genau aufgrund des angeblich nicht gelungenen Nachweises der Zuwendungen des Vaters an Herrn A. unterstellte die BP einen ungeklärten Vermögenszuwachs bei Herrn A. und begründete damit die Zuschätzung bei unserer Mandantschaft:

*„Auch die ungeklärte Herkunft der Einlagen gilt genauso als Mangel,...“*

*„Da die Mittelherkunft dieser Gelder somit nicht nachgewiesen werden konnte,...“*

*„Wenn die Abgabenbehörde den Nachweis über die Herkunft der Einlagen als nicht erbracht ansieht,...“*

Die Einvernahme des Vaters von Herrn A. hätte somit unmittelbar zum Beweis einer zentralen Frage dieses Verfahren beitragen können, nämlich dafür, dass Herr A. Geld von einem Vater geliehen bekam und daher seinerseits finanziell in der Lage war, unserer Mandantschaft ein Darlehen zu gewähren.

Darlehen an die Gesellschaft:

Die BP rügt in ihrer Stellungnahme, dass die Darlehensgewährung von Herrn A. in fremdunüblicher Weise erfolgt ist. Dabei übersieht sie offensichtlich, dass Herr A. erst Ende November 2003 Gesellschafter und GF unserer Mandantschaft geworden ist. Auf die Zeit davor ist die Angehörigenjudikatur nicht anwendbar, weswegen die vor diesem Zeitpunkt geschlossenen Rechtsgeschäfte zwischen Herrn A. und unserer Mandantschaft auch keinem Fremdvergleich zu unterziehen sind.

Hinsichtlich der von der Judikatur aufgestellten Maßstäbe bezüglich Publizität und Fremdüblichkeit bei Darlehen sei erwähnt, dass die überwiegende Mehrzahl der Entscheidungen solche Darlehen betrifft, die dem Gesellschafter von seiner Gesellschaft gewährt worden sind, es sich also um Vorteilszuwendungen an den Gesellschafter zu Lasten seiner Gesellschaft handelt.

Andererseits ist es durchaus nicht unüblich, dass ein Gesellschafter-GF seiner Gesellschaft bei Bedarf Geld leihweise zur Verfügung stellt, ohne einen schriftlichen Vertrag zu errichten. Die Aufnahme der Verbindlichkeit in die Bücher sorgt hier für die erforderliche Publizität. Auch die unregelmäßige Rückführung der Darlehensvaluta widerspricht nicht der Lebenserfahrung. Bei jedem Kontokorrentkredit bzw. Überziehungsrahmen bestimmt der Kreditnehmer einseitig wann wieviel rückgezahlt wird, oder ob der Rahmen erneut ausgenutzt wird.

In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass eine allfällige Nichtanerkennung eines Darlehens des Gesellschafters an seine Gesellschaft nicht zur Unterstellung einer verdeckten Ausschüttung führen kann.

### Schätzung

Die BP begründete die Schätzungsbefugnis mit Buchführungsmängeln und mit der ungeklärten Herkunft der „Einlagen“.

Bezüglich der Buchführungsmängel verweisen wir auf die Ausführungen in unserer Berufung unter 2.3. Ergänzend sei bemerkt, dass die BP in ihrer Stellungnahme sogar einräumt, dass teilweise konkrete Nachweise erbracht werden konnten. Warum die Formalmängel dennoch so schwerwiegend waren, dass das Ergebnis der Bücher und Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erschien, wurde hingegen nicht erläutert.

Hinsichtlich der „Einlagen“, denen somit eine erhebliche Bedeutung bei der Beurteilung des Sachverhalts zukommt, verweisen wir auf unsere obigen Ausführungen, insbesondere auf den Verstoß der BP gegen § 183 Abs. 3 BAO durch die Ablehnung der Zeugenbefragung des Vaters von Herrn A..

Ist eine Schätzung zulässig, so steht der Behörde die Wahl der Methode selbstverständlich frei. Allerdings muss laut ständiger Rechtsprechung das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, dass die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sind und das Ergebnis mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen.

Weder im Prüfbericht noch in ihrer Stellungnahme vermochte die BP jedoch schlüssig darzulegen, warum die von Herrn A. der Gesellschaft als Darlehen zur Verfügung gestellten Geldmittel aus buchhalterisch nicht erfassten und der Besteuerung vorenthaltenen Erlösen der Gesellschaft stammen sollen und auf welche Weise es der Gesellschaft möglich gewesen sein soll, zusätzliche Umsätze in dieser Höhe (immerhin fast 29% im Jahr 2004) zu erbringen.>

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ad Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2003 bis 2005)

Rechtslage: Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Berufungsverfahren richtet sich gegen die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2003 bis 2005, da Rechnungsmängel bei Eingangsrechnungen festgestellt und der Vorsteuerabzug versagt wurde, wobei diesbezüglich für den Prüfungszeitraum (3/2003 bis 4/2004) bereits im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch das Finanzamt xxx im Juli 2004 keine Feststellungen bzw. Beanstandungen getroffen wurden.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung waren der Finanzbehörde die im Prüfungszeitraum 3/2003 bis 4/2004 vorgelegten Eingangsrechnungen somit bereits bekannt, sodass im Zuge der nunmehrigen BP keine neuen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen. Die Bw. hätte daher darauf vertrauen dürfen, dass auf Basis derartiger Rechnungen auch in Zukunft der Vorsteuerabzug möglich ist. Dazu ist auszuführen, dass in den angefochtenen Bescheiden auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wird. Der diesbezügliche Prüfungsbericht enthält bisher nicht bekannte Tatsachenfeststellungen bezüglich Rechnungsmängel bei Eingangsrechnungen im gesamten Zeitraum 2003 bis 2005, die erst im Zuge des vorliegenden Prüfungsverfahrens bekannt geworden sind. Im vorliegenden Berufungsfall wurden darüber hinaus Feststellungen betreffend die (Darlehens)Zahlungen auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers für den gesamten Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 getroffen. Einer Wiederaufnahme vom Amts wegen steht zudem nicht entgegen, dass der Prüfer bei gehöriger Aufmerksamkeit auf Basis der ihm vorliegenden Urkunden die maßgeblichen Tatsachen bereits hätte feststellen können (vgl. Ritz, BAO-Komm., Tz 53 zu § 303; VwGH 25.2.2005, 2001/14/0007).

Es handelt sich somit um Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO, welche das Finanzamt zur Wiederaufnahme berechtigen, unter Verweis auf die Feststellungen der BP und der darüber aufgenommenen Niederschrift. Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide ist daher als unbegründet abzuweisen.

ad Gesellschafterdarlehen und Schätzung gemäß § 184 BAO)

Rechtslage: Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass schon bloß formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen. Dem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden



Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken. Im Falle der sachlichen Unrichtigkeit von Büchern ist es für die Schätzungsbefugnis ohne Bedeutung, ob die Bücher formell ordnungsgemäß geführt wurden. Die Schätzungsbefugnis aus dem Grunde der materiellen Mangelhaftigkeit kann auf verschiedene Gründe, wie offensichtliche Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten der Aufzeichnungen z.B. bei Einbuchungen von Einlagen und Fremdmitteln (Darlehen) zurückzuführen sein. Täuscht beispielsweise ein Geschäftsmann in seinen Büchern die Aufnahme von Darlehen vor, so ist auf eine sachliche Unrichtigkeit der gesamten Buchhaltung zu schließen (vgl. Stoll, BAO-Komm., S 1927f).

Wird in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

Stellt sich somit die Frage, ob Gesellschaftereinlagen tatsächlich wie behauptet geleistet wurden oder die buchhalterische Darstellung von Gesellschaftereinlagen in Wahrheit dazu gedient haben, Umsatzverkürzungen zu verdecken, handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um eine von der Behörde auf der Sachverhaltsebene in freier Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (VwGH 10.7.2003, 2001/13/0132; 29.5.2001, 96/14/0069).

Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung liegt weiters eine erhöhte Mitwirkungspflicht, Beweisbeschaffung- und Vorsorgepflicht der Partei dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben (Ritz, BAO, 2. Aufl., Tz 10f zu § 115). Wird diese verletzt, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt ebenfalls in freier Beweiswürdigung zu beurteilen.

Im vorliegenden Berufungsfall ist festzustellen, dass in sämtlichen Streitjahren 2003 bis 2005 Gesellschafter- bzw. Geschäftsführereinlagen (Barmittel über das Verrechnungskonto) iHv. insgesamt € 450.000,-- zugeführt wurden. Der GF der Bw., Herr A. (GF seit 18.11.2003) hat dazu erklärt, dass die Einlagen durch Privatdarlehen von seinem Vater aus Ägypten aufgebracht worden wären. Diesbezüglich wurden im Rahmen des Prüfungsverfahrens eine schriftliche nicht datierte Erklärung des GF zur Bestätigung und Nachweis vorgelegt, in der er sich verpflichtet diesen Betrag „bald“ zurück zuzahlen. Im Zuge des Prüfungsverfahrens gab

der GF weiters an, dass die Gelder im Laufe der Jahre bei Besuchen des Vaters und Bruders in Wien bar und in Teilbeträgen mitgebracht worden wären.

Die Darlehensbestätigung soll die strittigen Gesellschaftereinlagen 2003 bis 2005 iHv. rund € 350.000,-- bestätigen. Der Darlehensgeber sei der Vater des GF und wurden Abschriften eines ägyptischen Bankkontos sowie Kaufverträge über mehrere Liegenschaftskäufe des Vaters vorgelegt. Die Bw. beantragte im Zuge des Prüfungs- und Berufungsverfahrens den Vater des GF zum Beweis der Darlehensgewährung zu befragen.

Die vorgelegte Darlehensvereinbarung enthält keine Angaben über Verzinsung, Sicherheiten und Rückzahlungsverpflichtungen, und wurde die Vereinbarung durch den Darlehensgeber auch nicht unterzeichnet.

Die im Rahmen des Prüfungs- und Berufungsverfahrens vorgelegte (Eigen)Bestätigung des GF über den Erhalt eines Privatdarlehens hält somit im Rahmen der freien Beweiswürdigung einem Fremdvergleich nicht stand. Nach ständiger Judikatur des VwGH ist nämlich die Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen - ebenso wie von Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter -, dass

die Verträge nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,  
einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und  
zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Gemessen an diesen Kriterien entspricht somit die vorgelegte Darlehensbestätigung in keiner Weise. Wie die BP dazu in der Stellungnahme zur Berufung zu Recht ausführt, wurde die Vereinbarung weder unterzeichnet und auch keinerlei Vereinbarung über Zinsen oder Rückzahlung getroffen. Sicherheitsleistungen gibt es ebenso nicht.

Auch die vorgelegten Unterlagen (Kontoauszüge und Kaufverträge des Vaters des GF) können ein Darlehen nicht bestätigen, da die vorgelegten Kontoauszüge des angeblichen Darlehensgebers vom 15.11.2007 über die Zeiträume 12.12.2002 bis 2004 insgesamt keine Auszahlungsüberschüsse aufweisen und lt. vorgelegten Kaufverträgen im Zeitraum 2001 bis 2003 darüber hinaus der Vater selbst Käufer von Liegenschaften und eines Hauses war.

Einen Nachweis über den Geldfluss, dass die erhaltenen Darlehen aus dem Verwandten- und Bekanntenkreis tatsächlich erhalten und in die Gesellschaft (Bw.) eingelegt wurden, gibt es somit nicht. Auch erfolgten bislang keine Darlehensrückzahlungen und Zinszahlungen bzw. wurden weder dargelegt noch bekannt gegeben. Die vorgelegte Bestätigung ist somit in freier Beweiswürdigung als insgesamt nicht glaubhaft gemacht zu beurteilen.

Weiters ist auszuführen, dass es darüber hinaus keine Verträge bzw. Vereinbarungen zwischen dem GF und der Bw. betreffend die in die Gesellschaft eingelegten Gelder gibt, welches die Glaubwürdigkeit der gegebenen Zahlungen an die Bw. ebenso grundsätzlich in Frage stellt. Eine derart vorgenommene Aufnahme und Weitergabe von Darlehen ist eine nach der Lebenserfahrung nicht übliche Vorgangsweise, sondern als Schutzbehauptung zu beurteilen. Ebenso der Sachverhalt, dass wiederum keine fremdübliche Vereinbarung betreffend Rückzahlungstermin und Sicherheiten getroffen wurden.

Das vorgelegte Privatdarlehen hält somit einem Fremdvergleich insgesamt nicht stand und ist in freier Beweiswürdigung als unaufgeklärten Vermögenszuwachs zu beurteilen. Stellt sich somit die Frage, ob Gesellschaftereinlagen tatsächlich wie behauptet geleistet wurden oder die buchhalterische Darstellung von Gesellschaftereinlagen in Wahrheit dazu gedient haben, Umsatzverkürzungen zu verdecken, handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um eine von der Behörde auf der Sachverhaltsebene in freier Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich im vorliegenden Berufungsfall in freier Beweiswürdigung um einen ungeklärten Vermögenszuwachs, den die Bw. nicht aufklären konnte, welches die Annahme rechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt.

Die streitgegenständliche Schätzung der BP wird somit zu Recht entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf Basis eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses begründet, wonach ungeklärte Gesellschaftereinlagen den im Unternehmen des Bw. erwirtschafteten Umsätzen und Gewinnen zuzurechnen sind, und damit einhergehend von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen ist.

Zur Berufungseinwendung, den Vater als Zeugen zu befragen, wird weiters festgestellt, dass bei Auslandssachverhalten nach ständiger Rechtsprechung eine erhöhte Offenlegungspflicht, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht vorliegt (Ritz, BAO-Komm., Tz 13 zu § 115). Es wäre somit Aufgabe der Bw. bzw. des GF der Bw. gewesen, diesbezüglich die ungewöhnlichen Verhältnisse aufzuklären bzw. den Vater stellig zu machen oder Bestätigungen vorzulegen. Damit ist weiters festzustellen, dass in Hinblick auf die vorgelegten Unterlagen des Vaters des GF (Kontoauszüge und Kaufverträge) der maßgebende Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung beurteilt wurde.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Weiters wird angemerkt: Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem zum Abzug Verpflichteten erfolgt im Wege eines Haftungsbescheides.

Da der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 88 für die Jahre 2003 bis 2005 als Ausfluss der betreffenden Sachbescheide, die in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zu Stande gekommen sind, anzusehen ist, war die Berufung gegen unter Verweis auf die obigen Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Ad Vorsteuerabzug - Rechnungsmängel)

Rechtslage: Gemäß § 12 Abs.1 UStG 1994 kann ein Unternehmer als Vorsteuer jene Beträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn als Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind ausgewiesen wurden.

Derartige Rechnungen müssen um zum Vorsteueranzug 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.** Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (§ 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 (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).

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0023). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dies auch dann der Fall, wenn die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht anführt (VwGH 22.2.2000, 99/14/0062; 12.9.2001, 99/13/0069, 26.2.2004, 2004/15/0004; 26.4.2006, 2004/14/0076).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.4.2001, 98/13/0081, zum Ausdruck bringt, begnügt sich das Gesetz, dem Zweck dieser Bestimmung entsprechend, auch nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen zu einem konkret bestimmten Zeitpunkt erbracht hat (VwGH 25.4.2001, 98/13/0081; 26.2.2004, 2004/15/0004; 26.4.2006, 2004/14/0076).

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob die von den Firmen P. Ü. u. Handels GmbH und X OEG ausgestellten Rechnungen die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen oder nicht.

Betriebsgegenstand der Bw. ist das Abfertigen (versandfertig machen) von Poststücken (Adressieren, Falten, Kuvertieren von Katalogen, Zeitungen, Briefen, Werbematerial etc.). Unter andern wurden auch Aufträge an die beiden Unternehmen X OEG und P. Ü. u. Handels GmbH als Subauftragnehmer vergeben.

Im vorliegenden Fall wurde festgestellt, dass bei nahezu allen vorgelegten Eingangsrechnungen dieser beiden Unternehmen sämtliche Voraussetzungen einer Rechnung gem. § 11 UStG 1994 nicht erfüllt sind. Es fehlt auf den Rechnungen entweder der Leistungszeitraum bzw. der Tag der Leistung und/oder die Art und der Umfang der Leistung sind nicht ausreichend beschrieben.

Für die mangelhaften Rechnungen wurde daher der Vorsteuerabzug versagt und der Aufwand entsprechend erhöht.

In der Berufung und Gegenäußerung wendet der steuerliche Vertreter im Wesentlichen ein,

dass die Erbringung der von den beiden Unternehmen fakturierten Leistungen außer Zweifel stehe und die Rechnungen Lieferscheinen zugeordnet werden können, aus denen das Lieferdatum ersichtlich sei. Somit könne der inhaltliche und zeitliche Zusammenhang zwischen den Ausgangsfakturen und den Eingangsrechnungen hergestellt werden. Es sei daher mit dem vom EuGH angewandten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht vereinbar, den Vorsteuerabzug nur aufgrund des Fehlens der Angabe des Leistungszeitpunktes zu versagen. In der Berufung wurde jedoch lediglich eine Kopie der Rechnung Nr. 25 vom 28.2.2005 der P. Ü. und Handels GmbH vorgelegt, die lt. steuerlicher Vertretung über sämtliche Rechnungsmerkmale gem. § 11 UStG verfügt.

In der Stellungnahme wird von der BP weiters darauf hingewiesen, dass nicht erwiesen sei, ob sämtliche von den beiden genannten Unternehmen in "Rechnung" gestellte Leistungen auch von diesen erbracht wurden, da entgegen den Angaben in der Berufung auch keinerlei Aufzeichnungen (Lieferscheine, Auftragsbestätigungen etc.) bezüglich der Geschäftsabwicklungen mit diesen Geschäftspartnern vorgelegt werden konnten. Dies wurde vom Gesellschafter-GF Herrn A. bei der Betriebsbesichtigung auch bestätigt, wonach diese Unterlagen aus Platzgründen **vernichtet** worden wären.

Diesbezüglich ist weiters festzustellen, dass im Zuge zweier KIAB-Kontrollen illegal Beschäftigte bzw. nicht bei der Sozialversicherung angemeldete Arbeiter bei der Bw. angetroffen und auch **Arbeitsstundenaufzeichnungen aus dem Prüfungszeitraum 2003 bis 2005** beschlagnahmt wurden. Nach diesen Aufzeichnungen waren im Zeitraum 3-12/2003 und 2004 durchschnittlich 6, im Jahre 2005 durchschnittlich 11 Arbeitnehmer beschäftigt. Dazu meinte der GF, dass die betreffenden Arbeitnehmer nicht zum Unternehmen gehörten, sondern Arbeiter der Fa. X OEG seien, die auch teilweise in der Firma der Bw. direkt gearbeitet hätten und die beschlagnahmten Aufzeichnungen von der Fa. X OEG nicht abgeholt worden seien. Ein Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung wurde jedoch nicht erbracht. Zum vorliegenden Sachverhalt ist somit festzustellen, dass eine Rechnung umsatzsteuerrechtlich sämtliche vorgeschriebenen Merkmale zu enthalten. Der Unternehmer kann sich zum Zweck der Erlangung der Vorsteuerabzugsberechtigung daher nicht auf andere Unterlagen berufen, sofern in der Rechnung nicht ausdrücklich darauf hingewiesen wird. Die im Zuge der Berufung vorgelegte Rechnung Nr. 25 vom 28.2.2005 der P. Ü. und Handels GmbH enthält somit sämtliche vom UStG geforderten Rechnungsmerkmale (ehem. Anschrift des Leistungsempfängers Adr.2a), ebenso eine Rechnung der Fa. X OEG vom 30.9.2004. Darüber hinaus ist jedoch festzustellen, dass aus den im Arbeitsbogen der BP befindlichen Ablichtungen der streitgegenständlichen Rechnungen sich unbestreitbar ergibt, dass auf (fast) sämtlichen Rechnungen KEIN Leistungszeitraum ausgewiesen ist. Weitere Unterlagen zur Eingrenzung des Leistungszeitraumes wurden nicht vorgelegt bzw. wurden lt. Angaben des GF

der Bw. die Lieferscheine und Auftragsbestätigungen aus Platzgründen vernichtet. Die ebenfalls vorgelegten Zahlungsbestätigungen beziehen sich zwar auf die abgerechneten Rechnungen, geben jedoch auch keinerlei Hinweise auf einen Leistungszeitraum. Darüber hinaus enthalten die Rechnungen oftmals auch keine oder mangelhafte Angaben über Art und Umfang der Leistung.

Die strittigen Rechnungen enthalten somit wie oben ausgeführt überwiegend keinen Leistungszeitraum und auch keinerlei Hinweise auf andere Belege, die eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistungen enthielten, sodass daraus letztlich ihr Umfang nicht feststellbar ist (VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004). Aufgrund der fehlenden Angaben zum Leistungszeitraum, liegen die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug daher nicht vor.

Nach Durchsicht der Rechnungsbelege sind somit lediglich die in der Berufung vorgelegte Rechnung der Fa. P. Ü. und Handels GmbH vom 28.2.2005 (Nr. 25) iHv. € 9.265,- (Vorsteuer iHv. € 1.853,-) sowie eine Rechnung der Fa. X OEG vom 30.9.2004 iHv. € 15.358,43 (Vorsteuer iHv. € 3.071,69) anzuerkennen, da diese Angaben sowohl über Art und Umfang der Leistung als auch den Leistungszeitraum enthalten.

Insgesamt sind daher Vorsteuern iHv. € 17.990,20 betreffend das Jahr 2003, € 57.270,61 betreffend das Jahr 2004, und € 108.306,93 betreffend das Jahr 2005 nicht abzugsfähig. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2004 und 2005 werden somit unter Berücksichtigung der nicht absetzbaren Vorsteuerbeträge abgeändert. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2004 und 2005 lauten somit auf € 45.658,36 und € -85.707,86 (statt € 42.586,67 und € -87.560,86).

Die von der BP vorgenommene Kürzung der erklärten Vorsteuerbeträge erfolgte daher zu Recht. Die Berufung war daher für das Jahr 2003 als unbegründet abzuweisen, für die Jahre 2004 und 2005 in Hinblick auf die o.a. Rechnungen teilweise Folge stattzugeben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 26. August 2009