

GZ. RV/0241-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. Juni 2001 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 8-12/2000 gemäß § 201 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Strittig ist die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern in Höhe von 651.483,00 S (47.345,12 €) betreffend den Zeitraum August bis Dezember 2000, welche der Bw. von der A. BauGmbH in Wien, H-Gasse 23/1b, für die Monate August bis Dezember 2000 für Bauleistungen und für

die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften in Rechnung gestellt wurden.

Die Berufungswerberin (Bw.) ist ein Bauunternehmen und wurde mit Eintragung ins Firmenbuch vom 29. Juli 1993 gegründet. Die Firmenbezeichnung der Bw. wurde zuletzt mit Eintragung vom 13. Juli 2002 geändert und wurde gleichzeitig auch der Sitz laut Firmenbuch nach Wien verlegt.

Im Streitzeitraum lautete die Firmenbezeichnung R. BauGmbH.

Die A. BauGmbH wurde mit Eintragung ins Firmenbuch vom 28. Juni 2000 neu gegründet. Ursprünglicher Gesellschafter und Geschäftsführer war P.N., H.R.-Gasse 38, in L. Laut Eintragung vom 18. August 2000 übernahm I.I., K.-Str.42/7, Wien, in der Folge die Anteile an der A. BauGmbH und war alleiniger Geschäftsführer.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 9. April 2001, wurde der Konkurs über das Vermögen der A. BauGmbH eröffnet und mit Beschluss vom 19. März 2002 mangels Kostendeckung wieder aufgehoben.

Die A. BauGmbH hat im Streitzeitraum insgesamt sieben Rechnungen an die Bw. mit folgenden Beträgen in Schilling ausgestellt:

<b>Datum</b>	<b>Netto</b>	<b>Vorsteuer</b>	<b>Brutto</b>
A) 31.08.2000	530.000,00	106.000,00	636.000,00
B) 28.09.2000	400.000,00	80.000,00	480.000,00
C) 27.10.2000	880.057,50	176.011,50	1.056.069,00
D) 31.10.2000	302.570,00	60.514,00	363.084,00
E) 07.11.2000	484.467,50	96.893,50	581.361,00
F) 30.11.2000	540.169,00	108.033,80	648.202,80
G) 11.12.2000	120.161,00	24.032,20	144.193,20

In den Rechnungen A und B wird über Bauleistungen in B/G/Gr und K abgerechnet.

In beiden Rechnungen ist **kein Leistungszeitraum** angeführt.

Die Rechnungstext der Rechnung B) lautet bspw.:

*"Bauvorhaben K.*

*Bisher geleistete Arbeiten lt. Anbot vom 10.08.00*

Pauschale	400.000,00 S
Netto	400.000,00 S
<u>+ 20% MwSt</u>	<u>80.000,00 S</u>
<b><u>Brutto</u></b>	<b><u>480.000,00 S</u></b>

Die Rechnungen C bis G geben jeweils den Abrechnungszeitraum, die Bezeichnungen der Bauvorhaben, ohne Angaben einer genauen Adresse und die jeweilige Anzahl der geleisteten Stunden der Facharbeiter oder Helfer und deren betragsmäßige Höhe in Schilling an.

Diese sind wie folgt aufgebaut:

***"Rechnung***

*Abrechnung Stunden September 2000:*

<b><i>Bauvorhaben</i></b>	<b><i>Facharbeiter</i></b>	<b><i>Helfer</i></b>
J-Weg Graz	20	21,5
R.M.-Weg, Graz	2	28,5
Etc.....		

.....			
Facharbeiter	1.895	Std. á 288,00	545.760,00 S
Helfer	1.261,5	Std. á 265,00	334.297,50 S
Netto			880.057,50 S
<u>+20% MwSt</u>			<u>176.011,50 S</u>
<b><u>brutto</u></b>			<b><u>1.056.069,00</u></b>

***Bezahlt wurde ausschließlich bar.***

Den Rechnungen liegen Stundenaufstellungen bei, doch wurde in den Rechnungen, auf diese ***nicht explizit*** Bezug genommen.

Die abgerechneten Baustellen befinden sich ausschließlich im Raum Graz und Steiermark.

Das Finanzamt stützte sich hinsichtlich der Frage der richtigen Anschrift der A. BauGmbH u.a. auch auf eine Auskunft des Finanzamtes für den 8., 16. Und 17. Bezirk in Wien vom 19. März 2001, wonach im Zuge der *Erstbegehung* anlässlich der Betriebseröffnung der A. BauGmbH unter der Adresse H.-Gasse 23/1b, in Wien, in den Räumlichkeiten der A. BauGmbH ein Posthaufen vorgefunden worden sei.

Schriftstücke an die A. BauGmbH seien weder am Unternehmenssitz, noch an der Adresse des Geschäftsführers behoben worden.

Bei der letzten Begehung am 5. März 2001 sei das Lokal abgesehen von einem Tisch und einem Sessel vollkommen leer gewesen.

Eine Ansprechperson habe nicht ermittelt werden können.

Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 8-12/2000 seien zwar eingereicht worden (Anmerkung: allerdings wurden Umsätze in Höhe von rund 8,800.000 S nicht erklärt), eine Zahlung sei aber nicht erfolgt.

Weiters wurde unter Punkt 1 b) der *Niederschrift über die Umsatzsteuersonderprüfung vom 29. Mai 2001* festgestellt, dass im September 2000 von der Bw. 15 Bauarbeiter abgemeldet und zeitgleich bei der A. BauGmbH angemeldet worden waren.

Diese Mitarbeiter wurden *laut den von der Bw. vorgelegten Stundenaufstellungen zu den strittigen Rechnungen* wiederum an die Bw. zurückvermietet.

Die niederschriftliche Befragung zweier betroffener Bauarbeiter hat ergeben, dass diesen gar nicht bewusst gewesen sei, dass sie den Arbeitgeber gewechselt hätten und sei die Ummeldung ohne Wissen und Einverständnis der Mitarbeiter erfolgt.

Erst nach Aushändigung des Lohnzettels sei ihnen die A. BauGmbH als neuer Arbeitgeber bewusst geworden.

Ihre Ansprechperson sei weiterhin K. F., (Anmerkung: de facto Geschäftsführer der Bw.) bzw. der Vorarbeiter bei der Bw., Herr P., gewesen. Personen der A. BauGmbH seien nicht bekannt gewesen bzw. in Erscheinung getreten.

a)

*Aus der Niederschrift über das Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung* vom 29. Mai 2001 geht hervor, dass nach Ansicht des Finanzamtes auf den strittigen Rechnungen eine falsche Adresse der A. BauGmbH aufscheine, weshalb die Rechnungen die nach § 11 UStG 1994 geforderten Merkmale nicht erfüllten und der Vorsteuerabzug zu versagen sei.

b)

Zusätzlich seien die 15 Bauarbeiter, die im September 2000 von der Bw. auf die A. BauGmbH umgemeldet und dann wieder zurückgemietet worden waren, als Dienstnehmer der Bw. zuzurechnen, weshalb diesbezüglich auch kein Leistungsaustausch vorliege.

Entsprechend diesen Feststellungen erließ das Finanzamt am 1. Juni 2001 die angefochtenen Festsetzungsbescheide betreffend Umsatzsteuer 8 bis 12/2000, mit welchen die strittigen Vorsteuern, resultierend aus den Rechnungen der A. BauGmbH aberkannt worden waren.

Gegen diese Bescheide richtet sich die gegenständliche Berufung.

Begründend führt die Bw. aus, dass die strittigen Rechnungen die formellen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 erfüllten und darüber hinaus der Finanzverwaltung der Schriftverkehr, Angebote und Abrechnungsunterlagen, vorgelegt worden seien.

Von formellen Mängeln der Rechnungen könne daher nicht die Rede sein, und sei die sachliche Unrichtigkeit der Rechnungen nie in Zweifel gestellt worden.

Die A. BauGmbH habe der Bw. mit Schreiben vom 30. Juni 2000 die Personalbeistellung zu einem Stundensatz von **288,00 S für einen Facharbeiter** und von **265,00 S für einen**

**Helper** angeboten.

Aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen habe sich die Bw. zur risikoloseren Personalbereitstellung entschieden, statt eigenes Personal zu beschäftigen.

Mit Schreiben vom 23.08.2000 habe die A. BauGmbH einen Umsatzbonus bei einem Auftragsvolumen von mehr als 10,000.000,00 S zugesagt.

Die Zusammenarbeit zwischen der A. BauGmbH und der Bw. sei durchwegs zufriedenstellend gewesen und habe kein Anlass bestanden, die Redlichkeit der A. BauGmbH in Frage zu stellen.

Hinsichtlich der Behauptung der unrichtigen Adresse der A. BauGmbH auf den strittigen Rechnungen wird ausgeführt, dass sich aus den Erhebungen des Finanzamtes in Wien ergebe, dass am Standort H.-Gasse 23/1b zumindest ein Büro installiert gewesen sei.

Eine bestimmte Beschaffenheit von Büros und Geschäftsadressen sei im Gesetz aber nicht vorgesehen, sodass die angegebene Adresse als Unternehmenssitz anzusehen sei.

Dass die A. BauGmbH ihre Umsatzsteuer zwar gemeldet, aber nicht abgeführt habe, behördliche Schriftstücke nicht behoben wurden und von der Finanzbehörde nur ein Posthaufen vorgefunden worden sei, könne nicht zu Lasten der Bw. gehen.

Überdies sei die A. BauGmbH auch für zahlreiche andere Auftraggeber tätig geworden und hätte diese zeitweise ca. 100 Mitarbeiter bei der Gebietskrankenkasse und der Bauarbeiter-Urlaubskasse angemeldet.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 28. August 2001 betreffend den Festsetzungsbescheid 8/2000, vom 27. August 2001 betreffend den Festsetzungsbescheid 9/2000, vom 24. August 2001 betreffend den Festsetzungsbescheid 10/2000, vom 23. August 2001 betreffend den Festsetzungsbescheid 11/2000 und vom 22. August 2001 betreffend den Festsetzungsbescheid 12/2000 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen.

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen wurde ua ausgeführt, dass an der angegeben Adresse der A. BauGmbH keine geschäftlichen Aktivitäten festgestellt werden konnten und auch keine geeignete Einrichtung dafür vorhanden gewesen war.

Eine Büro müsse aber zumindest so beschaffen sein, dass zumindest die Ausübung eines Betriebes unmittelbar möglich sei. Nicht ausreichend sei eine bloße Postanschrift.

Auch nicht ausreichend sei ein leeres Büro ohne Arbeitsunterlagen.

Die strittigen Rechnungen erfüllten somit nicht die Voraussetzungen des § 11 UStG 1994. Weiters sei es auch augenfällig, dass der Abgabenbehörde zumindest vier unterschiedliche

Ausgestaltungen von Rechnungen vorlagen und zwei unterschiedliche Firmenstampiglien auf den Rechnungen aufschienen.

Es sei eher unwahrscheinlich, dass ein Unternehmen verschiedene Briefköpfe und Stampiglien benutze.

Auf Grund der Feststellungen der Bw. sei es außerdem erwiesen, dass Mitarbeiter, welche bei der A. BauGmbH beschäftigt waren, der Bw. zuzurechnen seien.

Im September 2000 seien 15 Bauarbeiter von der Bw. auf die A. BauGmbH umgemeldet worden.

Ermittlungen hätten ergeben, dass die betroffenen Dienstnehmer ursprünglich gar keine Kenntnis davon hatten und dies ohne deren Zustimmung erfolgt sei. Die Verrechnung von Mietentgelten hinsichtlich dieser Arbeitnehmer könne daher keinen Leistungsaustausch darstellen.

*In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.*

Die Bw. brachte darin ergänzend vor, dass die Behauptung der unrichtigen Adresse auf den strittigen Rechnungen durch die Vornahme von Ermittlungshandlungen der Finanzbehörden an dieser Adresse selbst widerlegt würden.

Die A. BauGmbH habe bis zur Insolvenzeröffnung (Anmerkung: 9. April 2001) ein Büro angemietet, welches anlässlich einer Begehung am 5. März 2001 nur mehrdürftig eingerichtet gewesen sei.

Auf Grund der von der Finanzverwaltung erfolgten Begehungen unter dieser Adresse, könne eindeutig von einem Unternehmensort und einer Unternehmensanschrift ausgegangen werden.

Die Art und Beschaffenheit des Unternehmensortes sei im Gesetz nicht näher definiert und könne auch eine dürftig eingerichtetes Büro die Anschrift eines Unternehmens sein.

Überdies habe die Finanzverwaltung nach ihren eigenen Angaben dort Posthäufen vorgefunden, die am 5. März 2001 bereits beseitigt waren. Bereits die Aktivität der Veränderung am Firmensitz bedeute, dass an der Adresse des leistenden Unternehmens Arbeiten verrichtet worden seien.

Nach Wissen der Bw. habe die A. BauGmbH auch für andere Unternehmen Leistungen erbracht.

Was die mangelnde Einrichtung des Büros betrifft, so werde darauf hingewiesen, dass die

Tätigkeit der A. BauGmbH sich auf Personalgestellungen beschränkt habe und die Mitarbeiter auf Baustellen eingesetzt waren.

Es sei auch eine Verwaltungskraft beschäftigt gewesen und werde diesbezüglich auf die Gebietskrankenkassenmeldungen verwiesen. Diesbezüglich werde beantragt, die Gebietskrankenkassenanmeldungen zu überprüfen.

Da das Unternehmen zum Zeitpunkt der Begehung am 5. März 2001 bereits zahlungsunfähig war, sei es verständlich gewesen, dass in Anbetracht des bevorstehenden Insolvenzverfahrens das Geschäftslokal schon größtenteils geräumt war.

Dass der Geschäftsführer auf behördliche Kontaktaufnahmen nicht reagiert habe, könne nicht zu Lasten der Bw. ausgelegt werden.

Bezüglich der verschiedenen Ausgestaltungen von Rechnungen bzw. Stampiglien, liege eine Änderung von Geschäftspapier im Ermessen des Geschäftsführers und könnten diesbezügliche Änderungen nicht zu Lasten des Leistungsempfängers gewertet werden.

Das Bestehen der A. BauGmbH könne auf Grund der Anmietung eines Geschäftslokals, der Firmenbucheintragung und der Aktivitäten (zeitweise an die 100 Mitarbeiter beschäftigt) nachgewiesen werden.

Die strittigen Rechnungen beinhalteten alle Erfordernisse des § 11 UStG 1994.

Was die Zurechnung des Personals betreffe, so sei bereits in der Berufung ausgeführt worden, dass die Beschäftigung von Leihpersonal für die Bw. billiger gewesen sei, als die Beschäftigung eigenen Personals.

Deshalb seien die Mitarbeiter von der Bw. abgemeldet worden. Leihpersonal unterliege aber nicht den Weisungen des Dienstgebers, sondern des Auftraggebers (im vorliegenden Fall der Bw.).

Eine Zurechnung des Leihpersonals an die Bw. sei sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich undenkbar und keinesfalls gesetzlich gedeckt.

*Ergänzend wird festgestellt:*

Im Zuge der bereits angeführten Erhebungen des Finanzamtes für den 8., 16. Und 17. Bezirk in Wien, betreffend die Geschäftseröffnung der A. BauGmbH wurde deren *gewerberechtlicher* Geschäftsführer L.Z., wohnhaft in G., L.-Str. 20, befragt. Nach dessen Aussagen sei ihm diese

Tätigkeit von einem gewissen Herrn Str., K-Straße 6/9a in Wien vermittelt worden.  
Sein Gehalt habe ca. ATS 15.000,-- brutto betragen und habe er das erste Gehalt bar im Voraus von Herrn Str. erhalten.

Das zweite Gehalt sei von ihm eingeklagt worden.

Er habe nie jemanden von der A. BauGmbH gesehen und habe es auch keine telefonischen Kontakte gegeben.

Laut Firmenbuch wurde mit Beschluss vom 9. April 2001 der Konkurs über das Vermögen der A. BauGmbH eröffnet und mit Beschluss vom 19. März 2002 mangels Kostendeckung aufgehoben.

Laut Auskunft des Masseverwalters sei es ihm nicht möglich gewesen mit dem Geschäftsführer der A. BauGmbH Kontakt aufzunehmen und seien ihm keinerlei Buchhaltungsunterlagen, Korrespondenz oder Ähnliches zugänglich gemacht worden. Bei der Gemeinschuldnerin habe es sich offensichtlich um eine der vielen "Schwindel-Baufirmen" in Wien gehandelt.

Laut Auskunft der Hausverwaltung für die Liegenschaft H.-Gasse 23 war die A. BauGmbH auf dieser Liegenschaft bzw. in TopNr. 1B niemals Mieter.

Gemäß dem beigelegten Mietvertrag war im Streitzeitraum eine gewisse T. GmbH Mieterin dieses Objektes.

Mit Vorhalt vom 11. März 2003, wurden die obigen Ausführungen des Masseverwalters und der Umstand, dass die A. BauGmbH an der Adresse H.-Gasse 23/1b niemals Mieterin war, zur Kenntnis gebracht und einer etwaigen Stellungnahme innerhalb von drei Wochen ab Zustellung entgegengesehen.

Die Zustellung erfolgte mit Hinterlegung am 17. März 2003.

Bis dato hat die Bw. sich dazu nicht geäußert.

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

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. 663/1994, kann der Unternehmer die folgenden 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung

vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;.....

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

*Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. 663/1994 müssen Rechnungen 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 und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

*Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten beiden Sätze sinngemäß.*

*Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten Satzes ausgestellt worden sind.*

*Abs. (2) Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Stellt der Unternehmer für steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen eine Rechnung aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das Gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung anwendbar.*

*Abs. (3) Für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.*

*Abs. (4) Die im Abs. 1 Z 1 bis 3 geforderten Angaben können auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, dass vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen.*

*Abs. (5) .....*

Abs. (6.).....

*Abs. (7) Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, gelten bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird.*

*Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.*

*Abs. (8) Eine Gutschrift ist als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:*

- 1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muss zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;*
- 2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muss Einverständnis darüber bestehen, dass mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;*
- 3. die Gutschrift muss die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;*
- 4. die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.*

Die Judikatur sieht im Vorhandensein der im § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Merkmale eine unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994.

Der Verwaltungsgerichtshof lässt sich bei seinen Entscheidungen hinsichtlich der Frage des Vorliegens des Erfordernisses der Merkmale des § 11 UStG ua von folgenden Überlegungen leiten (siehe bspw. VwGH 14. Jänner 1991, 90/15/0042):

*"Eine den Vorschriften des UStG entsprechende Rechnung mit offenem Steuerausweis ist - wie der VwGH bereits wiederholt, besonders eingehend in seinem Erkenntnis vom 1. Dezember 1983, 82/15/0033, 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 (vgl auch Plückebaum - Malitzky, UStG 10, § 14 Rz 1 ff, und Kranich - Siegl - Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, III, Anm 96 bis 98a zu § 11). Dies zeigen nicht nur die zitierten umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften; die Bedeutung einer Rechnungslegung unterstreichen auch die Anordnungen des § 11 Abs 12 und 14 UStG mit ihren Sanktionen für nach dem Gesetz unzutreffend ausgestellte Rechnungen. Das UStG 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 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 für den Vorsteuerabzug unabdingbar, dass die zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges vorgelegte Rechnung alle in § 11 Abs 1 UStG erschöpfend aufgezählten und zwingend verlangten Merkmale enthält.“*

Diese Rechtsansicht (ergangen zum UStG 1972) ist infolge der identen Regelung im UStG 1994 auch auf den Berufungsfall anzuwenden.

Durch das Abstellen auf eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 soll eine verwaltungsökonomische und praktikable Kontrolle der Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger einerseits und der steuerlichen Erfassung beim Leistungserbringer andererseits sichergestellt werden. Die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 ist nicht unsachlich, weil der Leistungsempfänger auf die Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung dringen kann.

Ist die Rechnungsausstellung nicht der als leistender Unternehmer genannten Person zuzurechnen, ist der Adressat nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil er entweder vom Aussteller der Rechnung keine Leistung erhalten hat oder vom Leistenden keine Rechnung (siehe Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, [2. Auflage,] [§ 11 Tz. 62.2,] [WUV-Universitätsverlag,] [Wien,] 1999,).

Die Angaben in der Rechnung dienen nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer (siehe Ruppe, am angegebenen Ort, § 11 Tz. 59).

Auch der gutgläubige Leistungsempfänger genießt keinen Vertrauensschutz im Hinblick auf die Person des Rechnungsausstellers (siehe VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0230).

Wenn also die in einer Rechnung angeführte Leistung dem Rechnungsaussteller nicht zugerechnet werden kann, ist das Erfordernis des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht erfüllt, auch wenn der Leistungsempfänger gutgläubig gehandelt hat.

Der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 setzt das Vorliegen einer Rechnung, die den Bestimmungen des § 11 UStG 1994 entspricht voraus. Eine diesen Bestimmungen entsprechende Rechnung muss gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 den **Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers** enthalten. Hierunter ist der

**richtige** Name und die **richtige** Anschrift zu verstehen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist die Vorsteuerabzugsberechtigung aus einer Rechnung, auf der als Leistungserbringer ein Unternehmer aufscheint, der an der angegebenen Adresse nicht existiert, zu versagen. Die Angabe der falschen Adresse schließt für sich allein schon die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 aus (vgl. u.a. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230, ÖStZB 1998, 109; 24.4.1996, 94/13/0133, 0134, ÖStZB 1997, 131; 20.11.1996, 95/15/0179, ÖStZB 1997, 504, und 96/15/0027, ÖStZB 1997, 694).

Zur Frage der richtigen Anschrift des leistenden Unternehmers hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt zum Ausdruck gebracht:

"Rechnungen im Sinne des UStG müssen "den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers" enthalten. Wenn Rechnungen Namen und Anschrift eines Lieferanten enthalten, der unter dem angegebenen Namen oder der angegebenen Anschrift nicht existiert, dann fehlt es an der Angabe des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers" (beispielsweise auch VwGH 14.1.1991, 90/15/0042, 29. 11. 2000, 95/13/0029 und 95/13/0072).

Nach Abs. 3 des § 11 UStG 1994 ist eine Bezeichnung erforderlich, *die eindeutig die Feststellung des* Namens und die Anschrift des leistenden Unternehmers ermöglicht. Das Gesetz begnügt sich nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass (irgend)ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen und Leistungen erbrachte. Es müssen vielmehr der Rechnung *eindeutig* der Unternehmer, der tatsächlich geleistet hat und der Unternehmer, für dessen Unternehmen tatsächlich die Leistung erbracht worden ist, zu entnehmen sein.

Unter Anschrift im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist aber *nicht eine bloße Zustelladresse zu verstehen, sondern eine Geschäftsanschrift, an der das leistenden Unternehmen eine Geschäftstätigkeit entwickelt.*

Das österreichische Umsatzsteuergesetz ist in diesem Punkt mit der deutschen Rechtslage gleichlautend. Auch in Deutschland wird die Ansicht vertreten, dass die Angabe der Anschrift eines bspw. eines bloßen Repräsentanten keine Anschrift darstellt. An der angegebenen Anschrift muss tatsächlich das Unternehmen betrieben werden (siehe Stadie in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, § 14 Tz. 135.3).

Die Angabe des Namens und der Anschrift des leistenden Unternehmers soll zu dessen Identifizierung und der Sicherung des Steueranspruchs dienen, dh die Anschrift muss auch

nach *außenhin* mit dem Unternehmen in Verbindung gebracht werden können.

Der Umstand, dass die A. BauGmbH der Hausverwaltung nicht bekannt war und offensichtlich auch kein entsprechender Rechtstitel für die Benützung des Geschäftslokales vorlag, spricht eindeutig gegen die Richtigkeit der Anschrift H.-Gasse 23/1b.

Im vorliegenden Fall war die rechnungsausstellende A. BauGmbH an der auf den strittigen Rechnungen aufscheinenden Adresse, H.-Gasse 23/1b niemals Mieterin und konnte auch bei Begehungen durch das zuständige Finanzamt kein Hinweis auf das Vorliegen einer Geschäftstätigkeit festgestellt werden. Anfang März 2001, also knapp mehr als ein halbes Jahr nach Gründung, befand sich im Geschäftslokal keine Einrichtung.

Schriftstücke, die an diese Anschrift adressiert waren, wurden nicht behoben und wurde auf behördliche Kontaktaufnahmen unter dieser Adresse nicht reagiert bzw. war eine Ansprechperson nicht zu ermitteln. Sowohl der gewerberechtliche Geschäftsführer, K.L. hatte keinerlei Bezug zur Anschrift H- Gasse 23/1b und war auch dem Masseverwalter eine Kontaktaufnahme zu Verantwortlichen der Gesellschaft unter dieser Adresse nicht möglich. Auf Grund dieser Umstände kann es als erwiesen angenommen werden, dass die Adresse H.-Gasse 23/1b keine Anschrift im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der rechnungsausstellenden A- BauGmbH war.

Die Bw. wendet dagegen ein, dass das Gesetz über Art und Beschaffenheit der Geschäftsstelle keine Aussagen treffe. Hinsichtlich der Feststellungen der Finanzverwaltung, dass keine entsprechenden Einrichtungen vorhanden waren, wird entgegengesetzt, dass solche für die Tätigkeit der A. BauGmbH als Unternehmen, das lediglich Personalgestellungen durchführte und dessen Mitarbeiter im Außendienst tätig waren, nicht erforderlich waren.

Die Bw. führt weiters dazu aus, dass bei der A. BauGmbH zeitweise bis zu 100 Mitarbeiter angemeldet gewesen waren.

Aber gerade ein Betrieb dieser Größenordnung bedingt eine entsprechende Organisation und eine entsprechende Büroausstattung für die Abwicklung seiner Aufgaben.

Das bloße Vorliegen eines Posthaufens in den Geschäftsräumlichkeiten, ohne entsprechende Büroausstattung und erkennbare Aktivitäten, lässt jedenfalls zu Recht auf eine reine Briefkastenadresse, die keine Anschrift im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist, schließen. Das Wegräumen eines Posthaufens, wie von der Bw. vorgebracht, ist aber keine entsprechende geschäftliche Aktivität.

Dass die A. BauGmbH zeitweise bis zu 100 Mitarbeiter bei der Gebietskrankenkasse angemeldet hatte, ist kein Nachweis für die Richtigkeit der Geschäftsanschrift, an der auch tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird.

Auch nach dem Wissen des Masseverwalters handelte es sich bei der Adresse H.-Gasse 23/1b um eine Deckadresse und ist seines Erachtens die A. BauGmbH eine "Schwindel-Baufirma" gewesen.

Zur Durchführung von Erkundungsbeweisen bei etwaigen anderen Auftraggebern der A. BauGmbH hinsichtlich der Richtigkeit der Geschäftsadresse, wie von der Bw. begehrt, ist die Behörde im Übrigen nicht verpflichtet und sprechen bereits die vorliegenden Fakten für sich.

Der Einwand der Bw., dass die A. BauGmbH Anfang März 2001 (ca. 1 Monat vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens) schon zahlungsunfähig war und daher verständlicherweise das Geschäftslokal schon geräumt war, ist nicht nachvollziehbar, da für die Abwicklung des Insolvenzverfahrens üblicherweise Geschäftsvorrichtungen benötigt werden und erfahrungsgemäß erst im Zuge des Insolvenzverfahrens die Geschäftsauflösung durchgeführt wird.

*Nach § 11 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 ist in der Rechnung die Art und der Umfang der sonstigen Leistung anzugeben. Demnach müssen die Angaben in der Rechnung nicht nur die Art der erbrachten Leistung, sondern auch deren Umfang erkennen lassen (vgl zuletzt die Erkenntnisse vom 7.6.2001, 99/15/0254, vom 12.9.2001, 99/13/0069 und 98/13/0111 und die dort zitierte Vorjudikatur).*

Bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen, wie zum Beispiel Speisen, Getränke, Lebensmittel, Textil-, Reinigungs- und Putzmittel, Büromaterial, Eisenwaren, Bekleidung, Fachliteratur, Wäsche, Werkzeuge usw, stellen keine handelsübliche Bezeichnung dar und reichen daher nicht aus, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 sprechen zu können. Es bedarf in derartigen Fällen einer den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Ergänzung der Rechnung durch den Lieferer. Bei sonstigen Leistungen müssen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Bezeichnungen wie Reparaturen, Lohnarbeit, Fuhrleistungen ohne weitere Angaben sind nicht ausreichend (siehe auch Ruppe, am angegeben Ort, [§ 11 Tz. 68,] und die dort zitierten Quellen).

Es ist allen strittigen Rechnungen eigen, dass Art und Umfang der sonstigen Leistung nicht ausreichend definiert sind.

Die äußerst allgemeinen Bezeichnungen der Leistungen in allen strittigen Rechnungen wie "Bauvorhaben" bzw. "Abrechnung von Stunden" *ohne explizite Bezugnahme auf weitere*

*Unterlagen und Aufstellungen in der Rechnung*, erfüllen in keiner Weise das Erfordernis des § 11 Abs.1 Z 3 UStG 1994 und befähigt daher **auch** aus diesem Grunde keine der Rechnungen zum Vorsteuerabzug.

Es wurden dem Finanzamt zwar Stundenaufstellungen vorgelegt, auf denen die strittigen Rechnungen basieren, doch wurde in den Rechnungen selbst nicht darauf Bezug genommen, welches Erfordernis im § 11 Abs. 2 UStG1994 ausdrücklich normiert ist. Auch im Hinblick auf die Höhe der Entgelte in den strittigen Rechnungen können die Leistungsbezeichnungen in keiner Weise als den üblichen Gepflogenheiten entsprechend konkretisiert erachtet werden.

*Die Rechnungen A und B* beinhalten außerdem keinen Leistungszeitraum oder Zeitpunkt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass auch diesbezüglich ein unabdingbares Erfordernis für den Vorsteuerabzug vorliegt (siehe beispielsweise VwGH 12.12.1988, 87/15/0079 und 25.1.2000, 99/14/0304), sodass für diese beiden Rechnungen **auch** aus diesem Grund der Vorsteuerabzug zu versagen ist.

Auf Grund der aufgezeigten formalen Mängel der strittigen Rechnungen war daher der Vorsteuerabzug zu versagen und das Berufungsbegehren abzuweisen.

*Darüber hinaus ist zu untersuchen*, ob den strittigen Rechnungen überhaupt ein Leistungsaustausch zu Grunde liegt.

Wie bereits ausgeführt, wurde unter Punkt 1 b) der Niederschrift vom 29. Mai 2001 festgestellt, dass im September 2000 von der Bw. 15 Bauarbeiter abgemeldet und zeitgleich bei der A. BauGmbH angemeldet worden waren.

Diese Mitarbeiter wurden laut den vorgelegten Stundenaufstellungen zu den strittigen Rechnungen wiederum der Bw. gegen Entgelt zur Verfügung gestellt.

Die niederschriftliche Befragung zweier betroffener Bauarbeiter hat ergeben, dass diesen gar nicht bewusst war, dass sie den Arbeitgeber gewechselt hätten und sei die Ummeldung ohne Wissen und Einverständnis der Mitarbeiter erfolgt.

Erst nach Aushändigung des Lohnzettels sei ihnen die A. BauGmbH als neuer Arbeitgeber bewusst geworden.

Ihre Ansprechperson sei aber weiterhin K. F. von der Bw. bzw. deren Vorarbeiter Herr P. gewesen. Personen der A. BauGmbH seien nicht bekannt gewesen.

Die Bw. begründet dies damit, dass die Beschäftigung von Leihpersonal für die Bw. billiger gewesen sei, als die Beschäftigung eigenen Personals. Die A. BauGmbH habe pro

Mitarbeiterstunde einen pauschalen Betrag angeboten und verrechnet.

Deshalb seien die Mitarbeiter bei der Bw. abgemeldet worden. Leihpersonal unterliege aber nicht den Weisungen des Dienstgebers, sondern des Auftraggebers (im vorliegenden Fall der Bw.).

Diese Vorgangsweise Mitarbeiter eines Bauunternehmens abzumelden und bei einem anderen Unternehmen anzumelden (offenbar ohne deren Kenntnis und Zustimmung), diese in der Folge wieder zurückzumieten, ohne dass sich an deren Aufgabenbereich und deren faktischer unternehmerischer Eingliederung etwas geändert hätte, unter weiterer Berücksichtigung der Umstände, dass die verrechneten Mietentgelte **in Millionenhöhe bar** bezahlt worden waren, die A. BauGmbH als Leihgeberin die darauf entfallende Umsatzsteuer und Lohnabgaben nicht entrichtet hat, weiters über keine ordentlichen Geschäftsräume verfügte und bereits nach einigen Monaten ihres Bestehens Konkurs angemeldet hat, welcher mangels Kostendeckung aufgehoben wurde, im Konkursverfahren keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt wurden, lässt den Schluss zu, dass die Bw. und die A. BauGmbH offensichtlich im gemeinsamen Zusammenwirkung zur Erschwindelung von Vorsteuern die gegenständliche Konstruktion gewählt haben. Die zurückgemieteten Arbeitnehmer waren in Wahrheit weiterhin der Bw. zuzurechnen und hat ein Leistungsaustausch nicht stattgefunden.

Auch die unterschiedliche Gestaltung der Rechnungsformulare und Verwendung verschiedener Stampiglien ist ein Indiz für die häufig in der Baubranche produzierten Schwindelrechnungen. Unabhängig vom Faktum der bereits dargelegten formalen Mängel der strittigen Rechnungen, nach denen ohne inhaltliche Prüfung der Leistungsbeziehungen **bereits der Vorsteuerabzug zu versagen war**, ist der Vorsteuerabzug nach §12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 auch mangels entsprechender Leistungsbeziehungen nicht zu gewähren.

Graz, 18. April 2003