



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin H und die weiteren Mitglieder Hofrat A, B und Mag. C im Beisein der Schriftführerin FOI D über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 18. September 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 vom 22. August 2002 betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 nach der am 11. Dezember 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Bw. St.Nr.S handelt es sich um die Hausgemeinschaft in Wien. An dieser waren im streitgegenständlichen Zeitraum J und N jeweils im Ausmaß von 50 % beteiligt.

Mit Schenkungsverträgen vom 19. Dezember 2005 und vom 16. März 2006 wurden jeweils 12,5% des Anteiles des N an 1, 2, 3 und 4 übertragen.

J und N waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum weiters an der Hausgemeinschaft L, Steuernummer St., jeweils zu 50 %, beteiligt. Die die Bw. betreffende Umsatzsteuer wurde unter dieser Steuernummer erfasst. Unter der o. g. Steuernummer erfolgte lediglich die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Bw. gem. § 188 BAO.

Bei der Bw. wurde im Zeitraum vom 7. Dezember 2000 bis zum 30. Juli 2001 eine die gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 1996 bis 1999 betreffende Betriebsprüfung durchgeführt.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurde die Bw. von der BP aufgefordert, einen Fragebogen hinsichtlich der Firma P zu beantworten. Diese Beantwortung langte am 2. März 2001 beim Finanzamt ein. In dieser gab die Bw. bekannt, dass die Geschäftsverbindung mit dem o. e. Unternehmen ca. 1996 auf Grund von Bewerbungsschreiben und anschließenden persönlichen Gesprächen zustande gekommen sei. Die weitere Frage, welche Unterlagen wie schriftliche Angebote, etc. bei der Geschäftsanbahnung mit dieser existierten, beantwortete die Bw. nicht.

Die Bw. führte weiters aus, dass sie von der Firma P einen Firmenbuchauszug sowie den Notariatsakt abverlangt habe, um sich von deren Existenz zu überzeugen. In den Firmenräumlichkeiten dieses Unternehmens sei die Bw. nicht gewesen. Die Ausweise der Herrn P. und M., die für dieses Unternehmen aufgetreten seien, habe die Bw. bei der Geschäftsanbahnung überprüft. Der Leistungsinhalt sei durch Angebote, persönliche Gespräche auf Baustellen sowie mündliche und schriftliche Vereinbarungen festgelegt worden. Die weitere diesbezügliche Frage, welche schriftlichen Vereinbarungen wie Auftragsvereinbarungen, Auftragsbestätigungen, Verträge, etc. diesbezüglich existierten, beantwortete die Bw. nicht. Beauftragt worden seien Fassadenarbeiten, Schwarzdachdeckung sowie Fensterreparaturen.

Hinsichtlich eines Nachweises einer Leistung durch die Firma P, wie Bautageberichte, Bautagebücher, sonstige Kontrollaufzeichnungen, Stunden- oder Anwesenheitslisten u. Ä. – befragt, gab die Bw. wörtlich an: *„Persönliche Kontrolle und Maßnahmen auf der Baustelle“*. Weitere diesbezügliche Angaben erstellte die Bw. nicht.

Betreffend die Kontrolle der beauftragten Leistungen befragt, gab die Bw. an, dass diese persönlich erfolgt seien. Die Beaufsichtigung der Arbeiter der beauftragten Gesellschaft und die Überprüfung der arbeitsrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf Arbeitsbewilligungen und Anmeldungen bei der Gebietskrankenkasse sei durch die Ausführenden der Firma P erfolgt. Die weitere diesbezügliche Frage, ob dazu Aufzeichnungen existierten, beantwortete die Bw. nicht.

Die Frage, wer das Material beigelegt habe, beantwortete die Bw. damit, dass diese durch den Auftraggeber erfolgt sei. Die Rechnungsübergabe sei durch die Herren P. und M. erfolgt. Die weitere Frage, wie der Rechnungsinhalt bzw. –umfang überprüft worden sei und welche Aufzeichnungen dazu existierten beantwortete die Bw. wörtlich wie folgt: *„Angebote, persönliche Gespräche auf Baustellen, mündliche und schriftliche Vereinbarungen.“* Weitere diesbezügliche Angaben erstellte die Bw. keine.

Befragt, nach welchem Zahlungsplan Teilzahlungen bzw. in welchen Zeitabständen und nach welchen Kriterien (Leistungsfortschritt, wöchentlich u. Ä.) Akontozahlungen zu leisten gewesen seien und welche diesbezügliche Unterlagen vorlägen, gab die Bw. an, dass diese nach Baufortschritt und nach mündlicher Vereinbarung erfolgt seien.

Befragt, wer die Anzahlungen im Falle von Barzahlungen kassiert habe, bzw. auf welches Konto (Kontonummer und Kreditinstitut) diese Beträge überwiesen worden seien, beschränkte sich die Bw. auf die Angaben der Namen der Herrn P. und M. .

Befragt, anhand welcher Unterlagen sich die Bw. überzeugt habe, dass diese Personen berechtigt gewesen seien, die Barbeträge zu kassieren und wie der Empfang der Barbeträge bestätigt worden sei, verwies die Bw. wiederum darauf, dass sie sich von der Firma P einen Firmenbuchauszug sowie den Notariatsakt habe vorlegen lassen und darauf, dass die beiden Genannten ihr persönlich bekannt gewesen seien.

Abschließend gab die Bw. bekannt, dass die Geschäftsverbindung zu dieser Gesellschaft seit ca. März 1999 nicht mehr aufrecht sei und dass gegenüber dieser keine Verbindlichkeiten mehr bestünden.

Die Betriebsprüfung forderte die Bw. weiters unter Hinweis darauf, dass sich diese im Jahre 1998 der Firma P bedient habe, um Instandsetzungsarbeiten an Fassaden diverser Hallen vorzunehmen, mit Telefax vom 8. März 2001 auf, bekanntzugeben, welchen Leistungsinhalt die Rechnungen Nr. 152 vom 14. September 1998 über ATS 110.000,-- netto sowie Nr. 165 vom 28. September 1998 über ATS 240.000,-- netto gehabt hätten, da deren Leistungsinhalt nicht nachvollziehbar sei und da beide Rechnungen denselben Inhalt „*Fassade ca 270 m<sup>2</sup>*“ aufwiesen. Die Rechnungssumme der Re Nr. 165 sei doppelt so hoch, umfasse jedoch laut Lageplan eine weit geringere Fläche.

Hinsichtlich der Firma P führte die BP in diesem Vorhalteschreiben weiters aus, dass im Jahre 1997 seitens des Finanzamtes für Körperschaften folgende, diese betreffende, Ermittlungen durchgeführt worden seien:

Laut Meldeamt sei deren Geschäftsführer, Herr M.M, seit dem 29. Oktober 1996 nicht mehr in Wien gemeldet und unbekannten Aufenthalts,

laut Wiener Gebietskrankenkasse seien keine Dienstnehmer beschäftigt, die letzten Dienstnehmer seien am 25. Juni 1996 abgemeldet worden,

im Zuge von Begehungen durch Erhebungsorgane des Finanzamtes für Körperschaften sei im Jahre 1997 festgestellt worden, dass diese keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe,

an deren Geschäftsanschrift seien seit Oktober 1997 keine Zustellungen mehr möglich,

laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 19. Februar 1998 könne das Amtslöschungsverfahren zur genannten Firma nur deshalb nicht eingeleitet werden, da eine Zustellung weder an den Geschäftsführer noch an die Gesellschaft möglich sei,

an abverlangten Unterlagen sei bisher ein Kostenvoranschlag der Fa. P vom 17. August 1998 betreffend Dachreparaturen an Gebäuden vorgelegt worden. Es existiere jedoch keine Dachreparaturen betreffende Rechnung.

Demnach sei das genannte Unternehmen im Jahre 1998 nicht mehr existent gewesen. Nach dem derzeitigen Ermittlungsstand seien keine geeigneten Nachweise für die Leistungen des o. a. Unternehmens vorgelegt worden.

Weiters ersuchte die BP die Bw. beziehend auf deren Beantwortung des o. e. Fragebogens zur Firma P, Angebote, schriftliche Vereinbarungen, Protokolle über Maßnahmen auf den Baustellen sowie Bewerbungsschreiben vorzulegen.

Mit Schreiben vom 21. März 2001 gab die Bw. bekannt, dass die in der Rechnung ausgewiesene Fläche von 270 m<sup>2</sup> unrichtig wiedergegeben worden sei und dass die tatsächliche Angabe 460 m<sup>2</sup> hätte lauten sollen. Der Preis sei in diesem Fall etwas höher, da sich bei den Fassadenarbeiten herausgestellt habe, dass die Ausbesserungen aufwendiger gewesen seien als ursprünglich angenommen. Der Fehler sei auf die Textverarbeitung zurückzuführen. An und für sich sei die gleiche Leistung verrechnet worden, jedoch in einem größeren Umfang als bei der zweiten Rechnung. Die Leistungsbeschreibung in diesen beiden Rechnungen sei als sehr genau zu bezeichnen.

Die Bw. habe sich, bevor sie Aufträge erteilt habe, sehr genau mit ihren Kontrahenten beschäftigt. Dabei verweise sie auf die Firmenbuchauszüge. Der letzte ihr vorliegende stamme vom 15. Dezember 1998. Es könne der Fall sein, dass Herr M.M nicht in Wien sondern in Niederösterreich oder im Burgenland gemeldet sei. Weiters sei nicht erforderlich, dass sich Auftraggeber bei der Wiener Gebietskrankenkasse erkundigten, ob der Kontrahent Dienstnehmer angemeldet habe. Eine diesbezügliche Bekanntgabe wäre auf Grund der Amtsverschwiegenheit der Gebietskrankenkasse auch nicht möglich.

Ob Erhebungsorgane der Finanzverwaltung im Zuge von Begehungen im Jahre 1997 keine wirtschaftliche Tätigkeit feststellen hätten können, könne die Bw. nicht überprüfen. Fest stehe jedenfalls, dass Rechnungen und Leistungen, wie aus den Unterlagen hervorgehe, noch im Jahre 1998 erbracht worden seien. Warum seit Oktober 1997 keine Zustellungen mehr möglich gewesen seien, könne die Bw. nicht nachvollziehen. Die Bw. habe mit den Verantwortlichen laufend Gespräche geführt, dies bereits im Hinblick auf den Baufortschritt und die laufenden Zahlungen. Das Amtslöschungsverfahren sei im letzten Firmenbuchauszug

vom 15. Dezember 1998 nicht angemerkt. Es könne sich um eine Verwechslung mit einer ähnlich lautenden Unternehmung handeln.

Der Kostenvoranschlag der Firma P vom 17. August 1998 habe erst eine Rechnung außerhalb des Prüfungszeitraumes nach sich gezogen, nämlich die Endabrechnung vom 28. Jänner 1999.

Es könne daher nicht behauptet werden, dass die Firma P nicht mehr existent gewesen sei, da durch die Unterlagen das Gegenteil bewiesen worden sei. Außerdem hätte sich die Finanzverwaltung selbst von den geleisteten Arbeiten überzeugen können, da es sich um umfangreiche, in die Augen fallende Leistungen handle.

Es sei auch ein Anbot von der Firma RL eingeholt worden. Dieses habe jenes der Firma P jedoch um ATS 1.000.000,-- überschritten. Daher habe aus wirtschaftlichen Gründen gar keine andere Möglichkeit bestanden, als das letztgenannte Unternehmen zu beauftragen. Die kleineren Arbeiten seien ohne Ausschreibungen vergeben worden, da es sich bei den Objekten nicht um fremdes sondern um eigenes Vermögen gehandelt habe. Die Protokolle über die Maßabnahmen auf den Baustellen seien von der Bw. nicht geführt worden, da sich diese vom Baufortschritt persönlich überzeugt habe und dementsprechend Akontozahlungen habe leisten können. Die Bewerbungsschreiben seien daher bis auf eine Ausnahme nicht erfolgt. Es habe sich herumgesprochen, dass die Bw. größere Bauvorhaben geplant habe. Daher sei vor Beginn der Dacharbeiten ein Vertreter der Firma P zu einem mündlichen Gespräch bei der Bw. erschienen und habe einen entsprechenden Kostenvoranschlag vorgelegt.

Abschließend verwies die Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. November 1996, Zl. 95/15/0179 und führte diesbezüglich aus, dass bei der Frage des Vorsteuerabzuges nicht relevant sei, ob das Finanzamt den Leistungsunternehmer steuerliche erfasst habe oder nicht. Es lägen auch keine Scheinlieferungen vor, da jederzeit vorort geprüft werden könne, was tatsächlich gemacht worden sei.

Unter Tz 13 des BP-Berichtes stellte die Betriebsprüfung fest, dass von der Bw. in den Jahren 1998 und 1999 aus folgenden Rechnungen der Fa. P, Gasse, Werbungskosten geltend gemacht worden seien:

Re.Nr.	Re.Datum	verrechnete Leistung	Leistungs-zeitraum	netto	20% USt
152	14.09.1998	Fassadenarbeiten der Hallen 22 bis 54	August 1998	110.000	22.000
165	28.09.1998	Fassadenarbeiten der Hallen 2 und 16	September 1998	240.000	48.000
09	28.01.1999	Dachreparaturen an	September 1998	2.541.375	508.275

		Gebäuden	bis Jänner 1999		
--	--	----------	-----------------	--	--

Der Leistungsinhalt der Rechnungen 152 und 165 sei nicht nachvollziehbar: Diese beiden Rechnungen wiesen bei unterschiedlichem Leistungsumfang den gleichen Inhalt - "*Fassade ca. 270 m<sup>2</sup>*" - auf. Die verrechnete Leistung der Rechnung 165 sei doppelt so hoch wie die der Rechnung 152 zugrundeliegende, umfasse jedoch laut Lageplan eine bei weitem geringere Fläche.

In der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung vom 21. März 2001 habe die Bw. diese Unstimmigkeiten mit einem Fehler in der modernen Textverarbeitung damit begründet, dass eine Zahl nicht ausgebessert worden sei. Die in der Rechnung (welche?) ausgewiesene Fläche von 270m<sup>2</sup> sei unrichtig wiedergegeben, tatsächlich hätte es 460 m<sup>2</sup> heißen sollen. Der Preis wäre auch aufgrund von aufwendigen Ausbesserungen höher gewesen.

Von Seiten der Betriebsprüfung werde die Ansicht vertreten, dass bei ordentlicher Geschäftsabwicklung die fehlerhaften Angaben in den Rechnungen nach gegenseitiger Kontrolle jedenfalls korrigiert worden wären. Eine Berichtigung der Rechnung würde bei einer modernen Textverarbeitung jedenfalls kein Problem darstellen.

Die Behauptung der geprüften Hausgemeinschaft, die richtige Fläche bei der Rechnung 165 wäre nicht 270 m<sup>2</sup>, sondern 460 m<sup>2</sup> gewesen, obwohl die betroffenen Gebäude dem Lageplan nach eine weit geringere Fläche umfassten als jene der Rechnung 152, könne daher nicht nachvollzogen werden. Zur Klärung dieser Unstimmigkeiten seien keine den Rechnungen zugrunde liegenden Unterlagen, aus denen eindeutig hervorgehe, über welche Leistungen in welcher Rechnung genau abgerechnet worden sei, vorgelegt worden.

Der Leistungszeitraum der Rechnungen 152, 165 und 09 sei nicht ausreichend angegeben: Genaue Zeiträume seien mangels Vorlage von Unterlagen nicht eruierbar.

Zum Nachweis der von der Fa. P in Rechnung gestellten Leistungen sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. März 2001 behauptet worden, dass Anbote, schriftliche Vereinbarungen und Bewerbungsschreiben vorlägen. Trotz Aufforderung seien diese Unterlagen nicht vorgelegt worden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, aufgrund der oben dargestellten Ermittlungen, der Nichtvorlage von Leistungsnachweisen und der ungeklärten Unstimmigkeiten in den Rechnungen, sei die Betriebsprüfung zur Ansicht gelangt, dass die Fa. P die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht habe.

Dass die Leistungen ausgeführt worden seien, habe die geprüfte Hausgemeinschaft glaubhaft machen können.

Nach Lage des Falls anerkenne die Betriebsprüfung aus den Rechnungen der Fa. P nur Werbungskosten in Höhe von ATS 233.333,33 (1998) und in Höhe von ATS 1.694.250,-- (1999).

Das Finanzamt erließ die bekämpften Bescheide am 22. August 2001 unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung.

Mit Schreiben vom 17. September 2001 brachte die Bw. die Berufung gegen die o. a. Bescheide ein. In der mit Schreiben vom 29. Oktober 2001 nachgereichten Begründung führte die Bw. betreffend des Leistungsinhaltes der Rechnungen 152 und 165 unter Hinweis auf das o. e. Schreiben vom 21. März 2001 aus, dass bereits zu diesem Zeitpunkt darauf hingewiesen worden sei, dass es sich um einen Schreibfehler handle. Statt 270 m<sup>2</sup> hätte man 460 m<sup>2</sup> schreiben müssen, was sich aufgrund der Division des Nettopreises durch die Anzahl der Quadratmeter leicht beweisen ließe.

Beim ersten Fall: ATS 110.000,00-: 270 ergäbe ATS 407,00 pro Quadratmeter und beim zweiten Fall ATS 521,00 pro Quadratmeter. Durch einen Abschreibfehler in der Rechnung 165 sei dieser Fehler entstanden. Außerdem habe sich die Fassade vor der Ausbesserung in einem weitaus schlechteren Zustand befunden und habe daher höhere Quadratmeterpreise nach sich gezogen. Im Übrigen seien auch laut Kostenvoranschlag vom 11. März 1998 von der P einige Zeit vorher ca. ATS 400,00 pro m<sup>2</sup> vorgesehen gewesen. Bei der Rechnung 152 seien die Außenfassaden für die Hallen mit der Nr. 22, 25, 53 und 54 mit einer Seitenlänge von rd. 40 m und einer Höhe von 4,70 m mit Außenputz versehen worden, und, nachdem es sich um Pultdächer handle, noch weitere „Dreiecke“ mit dem ungefähren Ausmaß 10,5 m x 1,60 m : 2, somit insgesamt rd. 270 m<sup>2</sup>. Bei der Rechnung 165 (für die Hallen Nr. 2 u. 16) seien eine Seitenlänge von 40 m x 8 m Höhe und zwei weitere Seiten mit 21,5 m x 8 m ebenfalls mit Außenputz versehen worden. Es sei erkennbar, dass bei der zweiten Rechnung eine wesentlich höhere Halle (8 m zu 4,70 m) und zusätzlich zwei Seitenwände zur Verrechnung gekommen seien.

Leistungszeitraum: Es stimme nicht, dass in den Rechnungen 152 und 165 bzw. 09 keine Zeiträume angeführt seien. Es heiße hier bei Rechnung 152 - *„Pauschalbetrag für die gesamten durchgeführten Arbeiten im Monat August 1998“* und in der Rechnung 165 - *„Pauschalbetrag für die gesamten durchgeführten Arbeiten im Monat September 1998“* und in der Rechnung 09 - *„Gesamtbetrag für die gesamten durchgeführten Arbeiten von September 1998 bis Jänner 1999“*. Damit sei das Datum genau definiert und daher unverständlich, warum eine derartige Beanstandung erfolgt sei.

Existenz der Firma P bzw. deren Geschäftsführer: Über die Firma T, die auch als Gerüstverleiher auftrete und für zahlreiche Baustellen der Bw. ständig tätig gewesen sei, sei die Bw. mit der Firma P in den Jahren 1995 und 1996 in Verbindung getreten. Diese habe sich für eine andere Baustelle ein Gerüst ausborgt, um Fassadenarbeiten zu verrichten. Ein Teil dieser Beträge sei dann im Verrechnungswege mit der Firma T. ausgeglichen worden. Vergleiche man die Unterschriften und Dokumente von damals mit den jetzt von der Finanzverwaltung beanstandeten, so sei erkennbar, dass immer dieselben Leute kontrahiert hätten. Es schreibe selbst die Finanzverwaltung, dass zumindest bis 1996 verschiedene Behörden mit der Firma P zu tun gehabt hätten und schriftlich verkehren hätten können. Dass dann die Firma P später keine Dienstnehmer mehr bei der Krankenkasse angemeldet gehabt habe bzw. vom damaligen Firmensitz offenbar verzogen sei, weil vom damaligen Finanzamt für Körperschaften keine Zustellungen mehr möglich gewesen seien, sei zwar für den Fiskus bedauerlich, könne die Bw. jedoch nicht berühren. Die Bw. habe noch bis Anfang 1999 (wie auch aus den Unterlagen hervorgehe) Arbeiten von der Firma P verrichten lassen. Die Bw. sei überzeugt davon, dass es mehrere Unternehmen in Österreich gäbe, die Schwarzarbeiter beschäftigen und als „U-Boote“ existierten, da diese keine Steuern und Abgaben zahlen wollten. Dies könne aber nicht zum Nachteil der Leistungsempfänger geschehen. Außerdem sei eine Rechnungslegung selbst nach Löschung im Firmenbuch nicht schädlich, da die Löschung nicht die Rechtssubjekteigenschaft der juristischen Person beende (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 20. November 1996, Zl. 95/15/0179).

Unter Berufung auf ihre Anwälte führte die Bw. weiters aus, dass zu ergänzen wäre, dass die Firma P nach wie vor im Firmenbuch unter FN eingetragen sei und aus dem Firmenbuch auch weder die Einleitung eines Amtslöschungsverfahrens noch eine sonstige Auflösung der Gesellschaft oder etwa die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ersichtlich sei.

Angesichts des Vertrauensschutzes, welchen das Firmenbuch genieße (insbesondere § 5 HGB), wäre das Vorgehen der Abgabenbehörde nur dann als zulässig anzusehen, wenn besondere Umstände festgestellt worden wären, aus denen geschlossen werden könnte, dass es der Bw. bei Eingehen des Vertragsverhältnisses mit dem Geschäftsführer der P an der Gutgläubigkeit gefehlt habe. Solche Feststellungen habe die Abgabenbehörde jedoch nicht getroffen.

Ergänzend zu dem vom steuerlichen Berater zitierten Verwaltungsgerichtshofers Erkenntnis Zl. 95/15/0179 könnte auch die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 27. Februar 2001, 1 Ob 22/01y zitiert werden, in welchem das Höchstgericht die Rechtspersönlichkeit einer bereits gelöschten Gesellschaft mit beschränkter Haftung für den



Fall bejahe, dass noch - wenn auch geringfügiges - verwertbares Gesellschaftsvermögen unverteilt vorhanden sei.

Um so mehr müsse wohl die rechtliche Existenz der P sowohl zum Zeitpunkt der Auftragserteilung, als auch zum Zeitpunkt der Rechnungslegung als gegeben angesehen werden.

Der § 27 UStG sei im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden. Weiters liege ein Anbot vor. Ein Bewerbungsschreiben sei an sich nicht notwendig, weil die Bw. - wie bereits erwähnt - über die Firma T. mit der Firma P in Verbindung treten habe können und diese auch seit 1996 Arbeiten für die Bw. verrichtet habe. Daher könne die Bw. die Ansicht der Finanzverwaltung, dass die in Rechnung gestellten Leistungen an sie nicht von der Firma P erfolgt seien, nicht nachvollziehen. Das Finanzamt schreibe selbst, dass die Leistungen ausgeführt worden seien, es sei ein Teil, nämlich ein Drittel der Werbungskosten gestrichen worden. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass Vorsteuern, falls auch diese aus formalen Gründen gestrichen werden sollten, als Werbungskosten anzuerkennen seien, weil die Beträge ja bezahlt worden seien. Im Übrigen sei auch eine andere österreichische Firma ersucht worden, einen Kostenvoranschlag für die in Rede stehenden Arbeiten zu erstellen. Auf diesen Umstand sei bereits im Schriftsatz vom 21. März 2001 hingewiesen worden. Dabei handle es sich um die Firma RL., deren Anbot sei allerdings um rd. S 1.000.000,00 höher gewesen, als jenes von der Firma P. Es wäre ein Drittel mehr zu begleichen gewesen, ein Umstand, mit dem Auftraggeber täglich konfrontiert seien. Auch die Bw. gehe davon aus, dass die Finanzverwaltung nicht den teuersten Anbieter bei Arbeiten in den Ämtern bevorzuge.

Daher werde der Antrag gestellt, sämtliche Beträge an die Firma P, die in den Rechnungen 152, 165 und 09 verzeichnet und bezahlt worden seien, als Werbungskosten anzuerkennen und in eventu, falls diese aus formalen Gründen gestrichen werden sollten, ebenso die bezughabenden Vorsteuern.

Für den Fall, dass das Finanzamt der Ansicht der Bw. nicht folge, ersuchte diese um Vorlage ihres Rechtsmittels bei der Abgabenbehörde II. Instanz unter Ausschreibung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Diesbezüglich wird vom UFS angemerkt, dass die Bw. mit Schreiben vom 23. Jänner 2003 einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung einbrachte.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung der Bw. vom 16. April 2002 führte die Betriebsprüfung hinsichtlich der Leistungsbeschreibung aus, dass aus der Rechnung 152 ("*... Fassadenarbeiten der Hallen 22 bis 54...*") nicht eindeutig hervorgehe, an welchen Hallen

konkret Arbeiten durchgeführt worden seien. Erst im Wege der Berufung sei der Leistungsumfang der Arbeiten der Rechnungen 152 und 165 konkretisiert worden.

Zur Klärung der unrichtigen Rechnungsausstellung seien jedoch keine den Rechnungen zugrunde liegenden Unterlagen, aus denen eindeutig hervorgehe, über welche Leistungen in welcher Rechnung genau abgerechnet worden sei, vorgelegt worden.

Hinsichtlich fehlender Angaben über die Leistungszeiträume führte die BP aus, dass im Berufungsschreiben behauptet werde, dass durch die Bezeichnungen "...im Monat August 1998...", "...im Monat September 1998..." und "...von September 1998 bis Jänner 1999" das Datum genau definiert sei.

Weder sei ein genaues Datum definiert, noch sei glaubhaft, dass die Arbeiten bei den verschiedenen Hallen jeweils exakt einen Monat angedauert hätten. Es seien, wie im Bericht erwähnt, keine Unterlagen, die die Angaben der Bw. verifizieren hätten könnten, vorgelegt worden.

Hinsichtlich der Existenz der Fa. P verwies die BP auf ihre diesbezüglichen Ausführungen im BP-Bericht und führte weiters aus, dass sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, aufgrund der oben dargestellten Ermittlungen, der Nichtvorlage von Leistungsnachweisen und der ungeklärten Unstimmigkeiten in den Rechnungen, zur Ansicht gelangt sei, dass die Fa. P die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht habe. Die Vorsteuern aus den Rechnungen dieses Unternehmens seien daher nicht anzuerkennen gewesen.

Die Leistungserbringung habe die Bw. teilweise glaubhaft machen können. Das habe zu einer Nichtanerkennung dieser Ausgaben zu einem Drittel geführt.

Das Finanzamt übermittelte der Bw. die o. e. Stellungnahme der BP zur Wahrung des Parteiengehörs und um dieser Gelegenheit zu einer Gegenäußerung zu geben mit Schreiben vom 30. April 2002.

Eine derartige Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung erstellte die Bw. nicht.

Am 11. September 2002 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte in dieser hinsichtlich der Leistungsbeschreibung aus, dass aus der Rechnung 152 ("*... Fassadenarbeiten der Hallen 22 bis 54...*") nicht eindeutig hervorgehe, an welchen Hallen konkret Arbeiten durchgeführt worden seien. Erst im Wege der Berufung sei der Leistungsumfang der Arbeiten der Rechnungen 152 und 165 konkretisiert worden. Allerdings seien zur Klärung der unrichtigen Rechnungsausstellung keine den Rechnungen zugrunde liegenden Unterlagen, aus denen eindeutig hervorgehe, über welche Leistungen in welcher Rechnung genau abgerechnet worden sei, vorgelegt worden.

Das Finanzamt führte weiters aus, dass im Berufungsschreiben behauptet werde, dass durch die Bezeichnungen *"...im Monat August 1998..."*, *"...im Monat September 1998..."* und *"...von September 1998 bis Jänner 1999"* das Datum genau definiert sei. Weder sei ein genaues Datum definiert, noch sei es glaubhaft, dass die Arbeiten bei den verschiedenen Hallen jeweils exakt ein Monat gedauert hätten. Es seien, wie im Bericht erwähnt, keine Unterlagen, die die Angaben des Berufungswerbers verifizieren hätten können, vorgelegt worden.

Hinsichtlich der Existenz der Fa. P verwies das Finanzamt auf die folgenden Ermittlungen: Der Gesellschafter-Geschäftsführer, M.M., sei laut Auskunft des Meldeamtes seit dem 29. Oktober 1996 in Wien nicht mehr gemeldet und unbekannten Aufenthaltes. Laut Wiener Gebietskrankenkasse seien im maßgeblichen Leistungszeitraum beim genannten Unternehmen keine Dienstnehmer mehr beschäftigt gewesen, die letzten Dienstnehmer seien am 25. Juni 1996 abgemeldet worden. Im Zuge von Begehungen durch Erhebungsorgane des Finanzamtes für Körperschaften sei im Jahre 1997 festgestellt worden dass die Firma P keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe. An deren Geschäftsanschrift seien seit Oktober 1997 keine Zustellungen mehr möglich. Laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 19. Februar 1998 sei ein Amtslöschungsverfahren zur Fa. P nur deshalb nicht eingeleitet worden, weil eine Zustellung weder an den Geschäftsführer noch an die Gesellschaft möglich gewesen sei. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die Fa. P im Zeitraum der angeblichen Leistungserbringungen 1998 und 1999, und zum Zeitpunkt der Rechnungslegungen nicht mehr existent gewesen.

Zum Nachweis der von der Fa. P in Rechnung gestellten Leistungen sei in der Vorhaltsbeantwortung von 02. März 2001 behauptet worden, dass Anbote, schriftliche Vereinbarungen und Bewerbungsschreiben vorlägen. Trotz Aufforderung seien diese Unterlagen jedoch nicht vorgelegt worden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, aufgrund der oben dargestellten Ermittlungen, der Nichtvorlage von Leistungsnachweisen und der ungeklärten Unstimmigkeiten in den Rechnungen, sei die Betriebsprüfung zur Ansicht gelangt, dass die Fa. P die in Rechnungen gestellten Leistungen nicht erbracht habe. Die Vorsteuern aus den Rechnungen der Fa. P seien daher nicht anzuerkennen gewesen.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 16. Oktober 2002 einen Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels bei der Abgabenbehörde II. Instanz ein, und brachte in diesem vor, dass sie es als überspitzten Formalismus betrachte, wenn vom Abgabepflichtigen, vor allem aber vom Professionisten verlangt werde, dass bei den vier Hallen, die konkreten Preise pro Halle anzugeben seien, da in solchen Fällen, gerade bei Professionisten von Pauschalpreisen auszugehen sei. Außerdem wäre es mit größter Wahrscheinlichkeit technisch gar nicht möglich, eine Abgrenzung der einzelnen Objekte durchzuführen, weil

gerade bei Außenfassaden Witterungseinflüsse während der Arbeit auftreten könnten, die sich verschiedentlich auf die einzelnen Objekte auswirkten und daher eine genaue Aufzeichnung nicht durchgeführt werde.

Ähnliches gelte für die Leistungszeiträume, denn auch hier könne seriös kein genaues Datum in der Praxis verlangt werden. Entscheidend sei der Leistungsmonat, denn es gelte auch für die Umsatzsteuer der Monat als Voranmeldungszeitraum. Die Auflagen der Finanzverwaltung seien daher als völlig wirklichkeitsfremd zu beurteilen und in der Praxis oft gar nicht erfüllbar.

Hinsichtlich der Existenz der Firma P brachte die Bw. unter Hinweis auf ein gleichzeitig beigebrachtes Schreiben vom 16. Dezember 2001 vor, dass bereits im Rechtsmittel vom 25. September 2002 zu St.Nr. St. darauf hingewiesen worden sei, dass Herr MM des Landes verwiesen worden sei und daher nur sporadisch seinen Verpflichtungen als Geschäftsführer der P nachkommen habe können.

Hinsichtlich des im letzten Absatz erwähnten Schreibens wird vom UFS angemerkt, dass dieses an das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk gerichtet wurde. In diesem wurde wörtlich wie folgt ausgeführt. *„Da ich aus Österreich abgeschoben bin und nur sporadisch wieder zurückkommen kann, kann ich meine Verpflichtungen als Geschäftsführer nur sehr eingeschränkt wahrnehmen. Daher die Verspätung bei den Erklärungen der Umsätze der P :“* Diesbezüglich wird vom erkennenden Senat darauf verwiesen, dass aus dem das genannte Unternehmen betreffenden Finanzamtsakt hervorgeht, dass dieses mit dem Finanzamt letztmalig am 19. März 1997 – Abgabe der Steuererklärungen sowie des Jahresabschlusses zu St. Nr. STN von sich aus in Kontakt trat. Aus diesem geht weiters hervor, dass ein am 18. November 1997 erfolgter Zustellversuch betreffend den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 (Schätzung infolge Nichtabgabe der Steuererklärungen) deshalb scheiterte, da der Empfänger – die Firma P – verzogen war.

Abschließend ersuchte die Bw., diesen Vorlageantrag gemeinsam mit dem Rechtsmittel vom 25. September 2002 unter der Steuernummer St. beim Finanzamt f.d. 12.,13.u.14. Bezirk zu behandeln. In diesem sei eine mündliche Verhandlung beantragt worden. Es werde die Umsatzsteuer für die Bw. ebenfalls nur unter jener Steuernummer erfasst.

In der am 5. Dezember 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt dass der in den Streitjahren an der Bw. beteiligte N bereits vor ca. zwei Jahren verstorben ist. Die Familie L. besitze mehrere Gebäude, weshalb der verstorbene N über große Erfahrungen bezüglich der bei Reparaturen anfallenden Kosten verfügt habe. Grundsätzlich habe er mit den beauftragten Unternehmen pauschale

Vereinbarungen abgeschlossen, weshalb die Firmen auch keine (detaillierten) Kostenvoranschläge gelegt hätten.

Dass die in Rede stehenden Arbeiten tatsächlich durchgeführt worden seien, werde auch von der Finanzverwaltung nicht bestritten. Aus den vorgelegten Rechnungen sei eindeutig ersichtlich, an welchen Hallen bzw. welche Arbeiten an den einzelnen Hallen durchgeführt worden seien.

Dass in der Rechnung Nr. 165 ein Schreibfehler hinsichtlich des Ausmaßes der zu reparierenden Fläche unterlaufen sei, könne nicht zur Versagung von Werbungskosten führen.

Was den angegebenen Leistungszeitraum betreffe, so werde darauf hingewiesen, dass nach § 11 UStG der Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder der Zeitraum über den sich die sonstige Leistung erstrecke, anzugeben sei. In den vorgelegten Rechnungen sei z.B. als Leistungszeitraum der Monat September bzw. die Monate September bis Jänner angeführt worden. Dies entspreche den vom Gesetzgeber aufgestellten Voraussetzungen hinsichtlich des Leistungszeitraumes. Auch ansonsten seien sämtliche für das Vorliegen einer Rechnung geforderten Merkmale in den vorgelegten Rechnungen erfüllt.

Hingewiesen werde auch auf die Judikatur des EUGH, wonach es dem Leistungsempfänger nicht zumutbar sei, wochenlang Überprüfungen hinsichtlich des Vertragspartners anzustellen. Tatsache sei, dass die Fa. P existiert habe und dass die strittigen Leistungen von dieser Firma tatsächlich erbracht worden seien. Dass der Geschäftsführer M. nicht mehr in Österreich aufhältig sei bzw. zum Zeitpunkt der Nachforschungen der Finanzverwaltung nicht mehr in Österreich aufhältig gewesen sei, könne nicht der Bw. angelastet werden.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Feststellungen der Betriebsprüfung und führte ergänzend aus, dass es sich bei der Firma P nicht um eine Scheinfirma handle. Es sei erwiesen, dass die Firma P existiert habe. Allerdings sei davon auszugehen, dass es sich bei den gegenständlichen Rechnungen der Firma P um Scheinrechnungen handle.

Über Befragen durch die Vorsitzende führte der steuerliche Vertreter aus, dass sämtliche Akontozahlungen in bar erfolgt seien, und zwar seien die Geldbeträge den Herren P. bzw. M. bar ausgehändigt worden. Wo die Übergabe der Geldbeträge stattgefunden habe, könne der steuerliche Vertreter nicht angeben.

In welcher Form der noch ausstehende Restbetrag bezahlt worden sei, könne er ebenfalls nicht mehr sagen.

Über Befragen, ob es nicht unüblich sei, dass Beträge in dieser Größenordnung in bar gezahlt werden, gab der steuerliche Vertreter an: Nach seinem Dafürhalten sei es in der Baubranche durchaus nicht unüblich, dass auch hohe Beträge bar gezahlt werden, zum Anderen habe diese Form der Bezahlung der Mentalität des Herrn N entsprochen, und schließlich sei die Barzahlung auch in gewisser Weise ein Druckmittel zur vollständigen Leistungserbringung.

Befragt, warum im Kostenvoranschlag vom 17. August 1998 die Leistung pro m<sup>2</sup> verrechnet werde, während in der Rechnung vom 28. Jänner 1999 ein Pauschalbetrag aufgelistet sei, gab der steuerliche Vertreter an, dass die Fläche der zu reparierenden Dachfläche in der Rechnung mit 3765 m<sup>2</sup> angegeben sei. Multipliziert man diese Fläche mit den im Kostenvoranschlag ausgewiesenen Betrag von 675 ATS pro m<sup>2</sup>, so ergebe dies den in der Rechnung ausgewiesenen Gesamtbetrag in Höhe von 2.541,375,-- ATS.

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, in welcher Höhe der Bw. Aufwendungen für von ihr beauftragte Fassaden- bzw. Dacharbeiten erwachsen sind. Diese seien nach Ansicht der Bw. gemäß den in den von ihr diesbezüglich vorgelegten Rechnungen ausgewiesenen Beträgen, nach jener des Finanzamtes in Höhe von zwei Drittel dieser (Beträge), entstanden. Das Finanzamt geht dabei im Wesentlichen davon aus, dass die in den Rechnungen aufscheinende Firma – die P - zum Zeitpunkt der Rechnungslegungen nicht mehr existent war und dass es sich bei den beziehenden Rechnungen um Scheinrechnungen handelt. Die Bw. vertritt demgegenüber die Auffassung, dass die Vorgangsweise des Finanzamtes auf Grund der Tatsache, dass das genannte Unternehmen im gegenständlichen Zeitraum im Firmenbuch eingetragen war, angesichts des Vertrauensschutzes, den dieses genieße, nur dann als zulässig anzusehen wäre, wenn besondere Umstände, aus denen geschlossen werden hätte können, dass es ihr (der Bw.) beim Eingehen des Vertragsverhältnisses mit dem Geschäftsführer der P an der Gutgläubigkeit gefehlt habe, festgestellt worden wären. Derartige Feststellungen habe das Finanzamt jedoch nicht getroffen.

### **Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:**

In den Jahren 1998 und 1999 wurden an von der Bw. vermieteten Hallen umfangreiche Fassadenarbeiten bzw. Dachflächenerneuerungen durchgeführt.

Die diesbezüglichen Rechnungen Nr. 152 über ATS 110.000,-- (netto, lt. Rechnung Pauschalbetrag für gesamte im Monat August 1998 durchgeführte Arbeiten), ausgestellt am 14. September 1998 und Nr. 165 über ATS 240.000,-- (netto, lt. Rechnung Pauschalbetrag für

gesamte im Monat September 1998 durchgeführte Arbeiten), ausgestellt am 28. September 1998 betreffend das Jahr 1998 sowie die Rechnung Nr. 09 über ATS 2.541.375,- (netto, lt. Rechnung Pauschalbetrag für die gesamten von August 1998 bis Jänner 1999 durchgeführte Arbeiten), ausgestellt am 28. Jänner 1999 betreffend das Jahr 1999 wurden auf Geschäftspapier der Firma P erstellt.

Die Bw. verlangte von dieser einen Firmenbuchauszug sowie den diese betreffenden Notariatsakt ab, um sich von deren Existenz zu überzeugen und überprüfte die Ausweise der Herrn P. und M., die für dieses Unternehmen auftraten, bei der Geschäftsanbahnung. Die Firmenräumlichkeiten dieses Unternehmens betrat die Bw. nicht.

Sämtliche Akontozahlungen wurden in bar geleistet. Die Geldbeträge wurden den Herren P. und M.. ausgehändigt. Wo deren Übergabe stattgefunden hat bzw. in welcher Form der noch ausstehende Restbetrag bezahlt wurde konnte nicht nachvollzogen werden.

Ein am 30. Mai 2001 vom Finanzamt für Körperschaften an die Wiener Gebietskrankenkasse im Sinne von § 158 BAO gerichtetes Auskunftersuchen, welche Dienstnehmer in der Zeit vom 1. Jänner 1998 bis zum 30. Mai 2001 bei dieser (WGK) von der Firma P angemeldet gewesen seien, ergab, dass mit Ende des ersten Halbjahres 1996 von der genannten Firma sämtliche Dienstnehmer bei der Wiener Gebietskrankenkasse abgemeldet wurden und seit diesem Zeitpunkt keine Dienstnehmer mehr bei dieser seitens der Firma P angemeldet waren.

Eine am 1. Juni 1997 erfolgte Anfrage des Finanzamtes hinsichtlich des handelsrechtlichen (Allein)geschäftsführers, Herrn M.M. – eingetragen als solcher im Firmenbuch am 7. Dezember 1995 – und Alleingesellschafters der Firma P – eingetragen als solcher im Firmenbuch am 30. Mai 1996 – bei der Meldebehörde ergab, dass dieser seit dem 29. Oktober 1996 unbekannten Aufenthaltes war.

Eine vom UFS am 31. Oktober 2007 an das Zentrale Melderegister gerichtete Anfrage ergab, dass über den Alleingesellschafter und handelsrechtlichen Geschäftsführer der Firma P keine Daten für eine Meldeauskunft vorliegen.

Die Firma P trat am 19. März 1997 – Abgabe des Jahresabschlusses betreffend das Jahr 1995 sowie der Steuererklärungen dieses Jahres – letztmalig mit dem Finanzamt in Kontakt. Seitens des Finanzamtes erfolgte zwischenzeitlich deren amtswegige Löschung.

Mit Schreiben vom 14. November 1997 beantragte das Finanzamt für Körperschaften beim Handelsgericht Wien die Einleitung eines amtswegigen Lösungsverfahrens betreffend die im letzten Absatz genannte Firma. Begründend führte es diesbezüglich u. a. aus, dass seit Oktober 1997 an der von dieser bekanntgegebenen Firmenadresse keine Zustellungen mehr

möglich seien, dass die Adresse des Geschäftsführers trotz einer ZMA-Abfrage vom 1. Juli 1997 nicht mehr eruiert hätten werden können und dass im Zuge von Begehungen durch Außendienstorgane festgestellt worden sei, dass die Firma P keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr ausgeübt habe.

Das Handelsgericht Wien stellte mit Beschluss vom 19. Februar 1998 fest, dass ein Amtslöschungsverfahren zur Fa. P deshalb nicht eingeleitet werden habe können, da eine rechtswirksame Zustellung weder an den Geschäftsführer noch an die Gesellschaft möglich sei.

Die amtswegige Löschung der Firma P im Firmenbuch erfolgte am 21. März 2002.

Die im Zuge der Betriebsprüfung von der BP gestellten Fragen hinsichtlich der Existenz von schriftlichen Vereinbarungen betreffend die in Rede stehenden Arbeiten wie Auftragsvereinbarungen, Auftragsbestätigungen, Verträge, Bautagebücher, Bautageberichte, sonstige Kontrollaufzeichnungen, Stunden- oder Anwesenheitslisten beantwortete die Bw. damit, indem sie diesbezüglich wörtlich ausführte: *„Persönliche Kontrolle und Maßabnahme auf der Baustelle.“*

Aufforderungen um Vorlage von diesbezüglichen Unterlagen wie Anboten, schriftlichen Vereinbarungen, Protokollen über Maßnahmen auf den Baustellen und Bewerbungsschreiben seitens der Betriebsprüfung kam die Bw. mit Ausnahme der Vorlage der beiden o. e. Kostenvoranschläge bzw. des o. e. Schreibens vom 16. Dezember 2001 nicht nach.

**Bezüglich des festgestellten Sachverhaltes wurde folgende Beweismwürdigung angestellt:**

Bereits im Hinblick auf die Auftragsvolumina – für das Jahr 1998 wurden diesbezügliche Rechnungen in Höhe von ATS 110.000,-- (netto) bzw. ATS 240.000,-- (netto) und im Jahre 1999 eine solche in Höhe von ATS 2.541.375,- (netto) vorgelegt - ist der Umstand, dass die Bw. zum Nachweis der Existenz der Firma P lediglich deren Firmenbuchauszug sowie deren Notariatsakt abverlangte und die Ausweise der für diese auftretenden Personen einsah, keinesfalls als mit den im Wirtschaftsleben geltenden Gepflogenheiten als in Einklang stehend anzusehen. Wirtschaftsbeteiligte pflegen sich in der Regel schon aus rein kaufmännischen Gründen sehr gut über ihre Geschäftspartner zu informieren. Davon kann im Falle der Bw. jedoch nicht gesprochen werden. Dies bereits deshalb, da die Bw. nach deren eigenen Angaben die Räumlichkeiten ihres Auftragnehmers nicht einmal betrat. Weitere als die beschriebenen Maßnahmen zwecks Einholung von Informationen über ihre Auftragnehmerin stellte die Bw. keine an.



Dazu kommt, dass in der stark vorsteuermissbrauchsanfälligen Baubranche davon auszugehen ist, dass auch unseriöse Unternehmer in der Regel darauf achten, Formalerfordernisse (betreffend die Ausstellung von Rechnungen) zu erfüllen, da diese anderenfalls kaum mit einer Berücksichtigung bei Auftragsvergaben rechnen können. In dieser Branche sind daher Kontrollen bzw. Maßnahmen zwecks Einholung von Informationen über Auftragsnehmer, die weit über jene, die die Bw. vorgenommen hat, hinausgehen, unumgänglich.

Weitere Nachforschungen seitens der Bw. betreffend die Firma P wären nicht zuletzt deshalb erforderlich gewesen, da im Hinblick auf den Umfang der beauftragten Arbeiten allfällige Garantie- oder Gewährleistungsansprüchen nicht auszuschließen sind.

Bei der in Rede stehenden Baufirma wurden vom Finanzamt für Körperschaften zahlreiche Ermittlungen angestellt. Diese ergaben, dass deren Gesellschafter-Geschäftsführer im gegenständlichen Zeitraum nicht mehr aufrecht in Österreich gemeldet war. Außerdem waren seit Oktober 1997 und somit bereits vor dem Zeitraum der von der Bw. angegebenen Leistungserbringung keine Zustellungen mehr an die Firma P möglich. Ein diese betreffendes Amtslöschungsverfahren seitens des Handelsgerichtes Wien war laut dessen Beschluss vom 19. Februar 1998 und somit bereits ein halbes Jahr vor dem Beginn der Leistungserbringung laut den gegenständlichen Rechnungen, aus dem im letzten Satz angeführten Grund nicht möglich. Dazu kommt, dass seit dem Ende des ersten Halbjahres 1996 keine Dienstnehmer mehr vom genannten Unternehmen bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet waren.

Diese Umstände wurden der Bw. von der Betriebsprüfung mit der Aufforderung, dazu Stellung zu nehmen, mitgeteilt. In der Beantwortung dieses Vorhaltes beschränkte sich die Bw. unter Hinweis auf einen vom 15. Dezember 1998 stammenden Firmenbuchauszug lediglich darauf, bekanntzugeben, dass sie sich sehr genau mit ihren Kontrahenten beschäftigt habe, dass die Möglichkeit bestehe, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma P nicht in Wien sondern in Niederösterreich oder im Burgenland gemeldet sei, dass eine Bekanntgabe der angemeldeten Dienstnehmer bei der Wiener Gebietskrankenkasse auf Grund von Amtsverschwiegenheit nicht möglich sei und dass sie nicht nachvollziehen könne, warum seit Oktober 1997 keine Zustellungen mehr an das genannte Unternehmen möglich seien.

Aufforderungen um Vorlage von Unterlagen wie Anboten, schriftlichen Vereinbarungen, Protokollen über Maßnahmen auf den Baustellen und Bewerbungsschreiben seitens der Betriebsprüfung kam die Bw. nicht nach.

In der Berufungsvorentscheidung vom 11. September 2002 wurden die im vorvorletzten Absatz angesprochenen Feststellungen ebenfalls einzeln und detailliert angeführt. Dennoch

wurden von der Bw. in ihrem Vorlageantrag vom 16. Oktober 2002 (ebenfalls) keine diesbezüglichen Angaben, die eine Aufklärung dieser Umstände ermöglichen, angeführt. Außerdem wurde in dieser Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass von der Bw. keine Unterlagen vorgelegt worden seien, die ihre Angaben hätten verifizieren können. Derartige schriftliche Nachweise brachte die Bw. ihrem Vorlageantrag ebenfalls nicht bei. Das von der Bw. ihrem Vorlageantrag beigelegte o. e. Schreiben vom 16. Dezember 2001 reicht zum Nachweis der tatsächlichen Leistungserbringung durch die Firma P keinesfalls hin.

Somit hat die Bw. den Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. jenen in der Berufungsvorentscheidung lediglich allgemeine, ohne entsprechende Unterlagen untermauerte, nicht substantiierte Ausführungen entgegengehalten.

Alleine die Tatsache, dass bei der Wiener Gebietskrankenkasse im Zeitpunkt der Vornahme der gegenständlichen Arbeiten, deren Durchführung seitens des erkennenden Senates nicht in Zweifel gezogen wird, keine Arbeitnehmer mehr gemeldet waren, läßt den einzig logischen Schluss zu, dass diese durch sogenannte „*Schwarzarbeiter*“ erfolgten. Erhärtet wird dieser durch die zahlreichen weiteren oben beschriebenen ungewöhnlichen Umstände.

Dazu kommt, dass trotz der beträchtlichen Höhe der in den gg. Rechnungen ausgewiesenen Rechnungsbeträge hinsichtlich der von der P erbrachten Leistungen keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen bzw. solche nicht vorgelegt wurden. Zwar wurde im Zuge eines von der Betriebsprüfung vorgelegten Fragenkataloges die Frage nach der Festlegung des Leistungsumfanges bzw. welche schriftlichen Vereinbarungen es dazu gebe, dahingehend beantwortet, dass es *„Anbote, persönliche Gespräche auf Baustellen, mündliche und schriftliche Vereinbarungen“* gegeben habe, doch wurden solche schriftlichen Vereinbarungen – mit Ausnahme der erwähnten Kostenvoranschläge - trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht vorgelegt. Das nahezu völlige Fehlen entsprechender Unterlagen, wie etwa Anbots- bzw. Auftragsschreiben, Bauberichten, Tagesberichten oder Aufzeichnungen über das Ausmaß der erbrachten Leistungen, läuft nach Auffassung des Senates 11 bei Geschäften im angesprochenen Umfang den Erfahrungen des täglichen Lebens zuwider.

Liegen aber ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann oder stehen die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch, so besteht nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH für diesen erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 19.5.1992, 91/14/0089).

Auf Grund der oben dargestellten ungewöhnlichen Umstände wäre es somit an der Bw. gelegen, den Beweis dafür zu erbringen, dass die in den Eingangsrechnungen Nr. 152 vom

14. September 1998, Nr. 165 vom 28. September 1998 und Nr. 09 vom 28. Jänner 1999 angeführten Leistungen tatsächlich von der Bw. erbracht wurden.

Somit ist im vorliegenden Fall in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, ZI. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, ZI. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, ZI. 99/15/0250) auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks – im Leistungszeitraum konnten keine Zustellungen an die Firma P erfolgen, deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer war zu diesem Zeitpunkt (und auch nicht danach) in Österreich nicht gemeldet, seit dem 25. Juni 1996 sind keine Dienstnehmer bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet, mehrfach abgeforderte Nachweise für ihre Behauptungen brachte die Bw. nicht bei, die von der Bw. hinsichtlich ihrer Auftragnehmerin angestellten Nachforschungen beschränkten sich lediglich auf das Vorliegen von für die Ausstellung von Rechnungen erforderlichen Formelnachweisen – davon auszugehen, dass die Firma P zum Zeitpunkt der Ausstellung der gegenständlichen Rechnungen an der in diesen (Rechnungen) genannten Anschrift nicht existierte und die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht erbracht hat.

Jedenfalls erscheint nach Auffassung des erkennenden Senates diese Variante, wonach die in Rede stehenden Arbeiten von sogenannten „Schwarzarbeitern“ vorgenommen wurden, bei weitem wahrscheinlicher als die Behauptung der Bw., Arbeitnehmer der P seien tätig geworden. Dies insbesondere deshalb, weil Unterlagen, die ein Tätigwerden der P nachweisen oder glaubhaft machen könnten, nicht vorgelegt wurden und laut Mitteilung der WGKK bei der P seit Ende des ersten Halbjahres 1996 keine angemeldeten Dienstnehmer mehr beschäftigt waren.

Die Vorlage der Rechnungen vermag für sich nicht den Standpunkt der Bw. zu stützen, da Aufträge dieses Ausmaßes jedenfalls durch entsprechende Aufzeichnungen und Unterlagen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen gewesen wären.

Mit dem bloßen Hinweis auf den Vertrauensschutz des Firmenbuches vermag die Bw. den Berufungssenat jedenfalls nicht von der tatsächlichen und rechtlichen Existenz der P im fraglichen Zeitraum zu überzeugen.

*Hinsichtlich des im o. e. Schreiben vom 21. März 2001 erstatteten Vorbringens der Bw., dass es der Fall sein könne, dass Herr M.M nicht in Wien, sondern in Niederösterreich oder im*

*Burgenland gemeldet sei könne, wird die Bw. darauf verwiesen, dass sie in ihrem Vorlageantrag vom 16. Oktober 2002 ausführte, dass Herr M.M. des Landes verwiesen worden sei und daher nur sporadisch seinen Verpflichtungen als Geschäftsführer der P nachkommen habe können*

Auch der Umstand, dass zumindest sämtliche Akontozahlungen in bar geleistet wurden – in welcher Form der noch ausstehende Restbetrag bezahlt wurde ist nicht mehr nachvollziehbar – weist im Hinblick auf die Höhe der gegenständlichen Beträge darauf hin, dass die von der Bw. beauftragten Arbeiten von Schwarzarbeitern durchgeführt wurden.

*Betreffend der Ausführungen der Bw., dass die in der Rechnung ausgewiesene Fläche von 270 m<sup>2</sup> unrichtig wiedergegeben worden sei und dass die tatsächliche Angabe 460 m<sup>2</sup> hätte lauten sollen und dass dieser Fehler auf die Textverarbeitung zurückzuführen sei, merkt der erkennende Senat der Vollständigkeit halber an, dass die Möglichkeit des Unterlaufens eines derartigen Abschreibefehlers prinzipiell besteht, dass es jedoch im Hinblick auf die genannten Zahlen bzw. Ziffernkombinationen im konkreten Fall unwahrscheinlich erscheint, dass ein solcher tatsächlich auf einen Fehler in der Textverarbeitung zurückzuführen ist.*

Im Rahmen dieser Beweiswürdigung ist schlussendlich anzumerken, dass die Bw. für den Fall, dass diese über das Vorliegen von Formalvoraussetzungen (betreffend die Ausstellung von Rechnungen) hinausgehende Nachforschungen hinsichtlich ihrer Geschäftspartnerin angestellt hätte, sehr wohl hätte erkennen können, dass diese im Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht mehr existent war.

### **Rechtliche Würdigung:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werden die Aufwendungen - entsprechend der oben dargestellten Feststellungen der Betriebsprüfung - nur vorgetäuscht, sind sie insoweit nicht als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben dem Grunde und der Höhe nach nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden. Steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung (§ 184 BAO) berechtigt (vgl. *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 4 Tz 279).

Den vorstehenden Ausführungen ist zu entnehmen, dass die in den Rechnungen Nr. 152 vom 14. September 1998, Nr. 165 vom 28. September 1998 und Nr. 09 vom 28. Jänner 1999 angeführten Leistungen zwar tatsächlich erbracht wurden, jedoch nicht von der

rechnungsausstellenden Firma. Daraus ergibt sich, dass für den Bezug dieser Leistungen Aufwendungen entstanden sind, deren Höhe aber nicht erwiesen ist, weshalb diese gemäß § 184 BAO zu schätzen ist.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1912).

Die Schätzung ist ein Akt der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1997, ZI. 96/16/0143).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, ZI. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, ZI. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, ZI. 94/15/0011, vom 22. April 1998, ZI. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, ZI. 96/15/0183).

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung, die davon ausgeht, dass Aufwendungen in Höhe von jeweils zwei Drittel der in den Rechnungen ausgewiesenen Nettobeträge tatsächlich angefallen sind, entspricht den im Baugewerbe anzutreffenden Gepflogenheiten, weshalb die Schätzung als durchaus schlüssig und mit den Denkgesetzen in Einklang stehend bezeichnet werden muss. Hinsichtlich dieses Ansatzes ist zudem darauf zu verweisen, dass es den wirtschaftlichen Erfahrungen entspricht, dass im Falle der

Beschäftigung von sogenannten „*Schwarzarbeitern*“ weder Lohnabgaben noch Lohnnebenkosten anfallen und somit von solchen erbrachte Leistungen gegenüber jenen, deren Erbringung durch angemeldete Arbeitnehmer erfolgt, deutlich geringere Aufwendungen nach sich ziehen. Die Berücksichtigung einer entsprechenden Gewinnmarge des Leistungserbringers – wer auch immer die in Rede stehenden Leistungen erbracht hat kann auf Grund der obigen Ausführungen dahingestellt bleiben – ist im obigen Ansatz ebenfalls enthalten.

Es ist daher davon auszugehen, dass die in dieser Weise vorgenommene Schätzung der Werbungskosten am ehesten geeignet ist, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

In diesem Zusammenhang wird letztlich darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 97/17/0140).

Den von der Bw. in der Berufung erstellten Ausführungen, dass das Vorgehen der Abgabenbehörde angesichts des Vertrauensschutzes, welchen das Firmenbuch genieße (insbesondere § 5 HGB), nur dann als zulässig anzusehen wäre, wenn besondere Umstände festgestellt worden wären, aus denen geschlossen werden hätte können, dass es der Bw. bei Eingehen des Vertragsverhältnisses mit dem Geschäftsführer der P an der Gutgläubigkeit gefehlt habe, ist zu entgegnen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 1. Juni 2006, Zl. 2004/15/0069, auf die den Steuerpflichtigen treffenden Obliegenheiten, die Richtigkeit der Angaben einer Rechnung, insbesondere hinsichtlich der Adresse des leistenden Unternehmers zu überprüfen, verwiesen hat.

In diesem Erkenntnis hat der VwGH u. a. ausgeführt, dass Rechnungen nach der Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten müssten und dass diese Angabe nach dessen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten habe, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer diene. Diesem Sinn des Gesetzes entsprechend begnüge sich das Gesetz nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt hervorgehe, dass ein Unternehmer die in Rechnungen ausgestellten Lieferungen oder

Leistungen erbracht habe; es müsse der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet habe. § 11 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. erfordere daher für die eindeutige Feststellung des liefernden oder leistenden Unternehmers bei Rechnungslegung nicht nur die Angabe des Namens, sondern auch der Adresse. Es könne somit auch die Angabe *"nur"* einer falschen Adresse nicht als *"kleiner"*, dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 14. Jänner 1991, 90/15/0042, vom 24. April 1996, 94/13/0133, vom 26. September 2000, 99/13/0020, und vom 25. April 2001, 98/13/0081). Auf den *"guten Glauben"* des Rechnungsempfängers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers komme es nicht an. Eine *"Ungreifbarkeit des Leistungserbringers"* sei das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen habe (vgl. hierzu das Erkenntnis vom 25. April 2001, 98/13/0081). Rechnungen, die zwar den richtigen Namen, aber nicht die richtige Adresse des leistenden Unternehmers enthalten, reichen zum Vorsteuerabzug nicht aus (vgl. das zitierte hg. Erkenntnis vom 26. September 2000, 99/13/0020).

Da nach dem Verfahrensergebnis, w. o. ausgeführt, Kontrollmaßnahmen der Bw., die über die bloße Prüfung der Formalerfordernisse (betreffend die Ausstellung von Rechnungen) hinausgehen, nicht erwiesen sind, geht das von der Bw. hinsichtlich des Vertrauensschutzes, den das Firmenbuch genieße, erstattete Vorbringen in Ansehung der im letzten Absatz dargestellten Rechtsprechung ins Leere. Das Gleiche gilt für das übrige Vorbringen der Bw..

Dem Eventualantrag der Bw., im Falle der Nichtanerkennung der Werbungskosten die bezughabenden Vorsteuern als Werbungskosten anzuerkennen, war im Sinne der bisherigen Ausführungen – insbesondere jener des vorletzten Absatzes - nicht zu entsprechen.

Durch die Einbringung eines Vorlageantrages kommt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Berufungsvorentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes zu. Diesbezüglich wird auf dessen Erkenntnis vom 26. November 2002, Zl. 99/15/0165, verwiesen. Daher wäre es Sache der Bw. gewesen, sich im Vorlageantrag und in der mündlichen Berufungsverhandlung mit dem Ergebnis dieser in der Berufungsvorentscheidung auch inhaltlich mitgeteilten Ermittlungen auseinanderzusetzen sowie gleichzeitig die angesprochenen und die im Sinne des zitierten Erkenntnisses abverlangten Unterlagen vorzulegen.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörden gemäß § 115 Abs 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und

die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Nach Abs 2 leg. cit. ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet jedoch dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 25. Oktober 1995, Zl. 94/15/0131).

Es lag somit im Rahmen der Mitwirkungspflicht der Bw. jene Umstände darzulegen, aus denen die Leistungserbringung der Firma P in dem von ihr (der Bw.) geltend gemachten Ausmaß als erwiesen anzunehmen ist.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht (beherrscht von der Officialmaxime, gerichtet auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit) steht als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1271).

Gemäß § 119 Abs 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgaberechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 20. September 1989, Zl. 88/13/9972, und vom 25. Jänner 1999, Zl. 90/16/0231). Bereits durch die Nichtvorlage der entsprechenden und mehrfach abgeforderten Nachweisen hat die Bw. diesen Anforderungen nicht entsprochen.

Auch nach § 138 Abs 1 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung der in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen und deren Richtigkeit zu beweisen oder glaubhaft zu machen. Nach Abs 2 leg. cit. sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, sowie sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Da die Bw. bei der Aufklärung des Sachverhaltes nahezu jede Mitwirkung vermissen ließ und vor allem weder die von ihr abgeforderten Nachweise vorlegte noch glaubhaft machen konnte, dass ihr die in Rede stehenden Aufwendungen in der von ihr angegebenen Höhe erwachsen, hat sie der Nachweispflicht für Werbungskosten nicht entsprochen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.



Wien, am 20. Dezember 2007