



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 1010 E-g., vertreten durch K & Partner Wirtschaftstreuhand und SteuerberatungsGmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 2412 Wien, A-Str. 31, vom 28. Februar 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 11. Dezember 2000 betreffend Umsatzsteuer 1999 nach der am 3. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 1998 gegründete GmbH (in Liquidation), über die mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 14. Oktober 2002 der Konkurs eröffnet wurde. Infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens ist die Bw. aufgelöst. Mit der beim Finanzamt am 26. Juni 1998 eingelangten Vollmacht zeigte die Steuerberatungskanzlei Dkfm. K der Abgabenbehörde u. a. an, die Bw. in allen steuerlichen Angelegenheiten zu vertreten.

Anlässlich einer Betriebsprüfung, deren Gegenstand u. a. die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 beinhaltet hatte, wurde den Steuerbeträgen in den Rechnungen der Subfirmen X Bau GmbH, 1010 Wien, A-Platz 12/4. OG (S 126.424), Y Bau GmbH, 1070 Wien, M-Str. 54 (S 95.096) und Z Bau GmbH, 1020 Wien, A-Gasse 16/4a (S 818.050,52) die Anerkennung als abzugsfähige Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs.1 UStG 1994 aufgrund von diesen Rechnungen anhaftender formeller Mängel versagt.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 4. Dezember 2000 (=PB) an und erließ einen Umsatzsteuerbescheid 1999, gegen den der steuerliche Vertreter die Berufung innerhalb der erstreckten Rechtsmittelfrist erhob. Zu der zur Berufung ergangenen Stellungnahme der Bp vom 8. Juli 2002 erstattete der steuerliche Vertreter seine Gegenäußerung vom 6. August 2002. Auf das mündliche Erörterungsgespräch vom 9. Mai 2005, in dessen Rahmen an Anträgen

- der Antrag des Masseverwalters auf Einvernahme der beiden ehemaligen Geschäftsführer der GmbH sowie des Zeugen Rasim A zum gesamten Sachverhalt, insbesondere dazu, dass es sich bei den in Rede stehenden Firmen um lebende, operativ tätige Firmen handle und die Geschäftstätigkeit dieser Firmen zum Vorsteuerabzug berechtige, sowie
- der Antrag des Betriebsprüfers auf Aushändigung sämtlicher, an die Bw. ausgestellten Rechnungen der Fa. Z Bau GmbH für das Jahr 1999

gestellt worden waren, folgte die mündliche Berufungsverhandlung vom 3. Oktober 2005, in der der Masseverwalter u. a. seinen Verzicht auf die Einvernahme des - zur Berufungsverhandlung nicht erschienenen - Rasim A als Zeuge erklärte, zur Frage des Referenten zu der in der Gegenäußerung vom 6. August 2002 thematisierten Wiederaufnahme die Antwort, eine Berufung gegen einen Wiederaufnahmebescheid nie erhoben und an eine solche nie gedacht zu haben, erteilte und dem UFS Rechnungen der Fa. Z Bau GmbH samt Zahlungsbelege vorlegte.

Mit der "Äußerung" vom 2. November 2005 bestätigte der Masseverwalter dem UFS u. a., dass eine Klage gegen den Masseverwalter der Fa. Z Bau GmbH auf Ausstellung von berechtigten Rechnungen nicht bestehe und die letztgenannte Firma gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht worden sei.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

Firma X Bau GmbH

Anlässlich der in Rede stehenden Betriebsprüfung wurden der Bp Rechnungen der Fa. X Bau GmbH vom 5. Februar 1999 (mit einem Leistungszeitraum vom 25. Jänner 1999 bis 5. Februar 1999), 19. Februar 1999 (mit einem Leistungszeitraum vom 8. Februar 1999 bis 19. Februar 1999) und 5. März 1999 (mit einem Leistungszeitraum vom 22. Februar 1999 bis 5. März 1999) vorgelegt, denen in der Tz 15 PB die Wertung als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 versagt wurde.

Als Begründung für das Fehlen des Rechnerkriteriums „Name und Anschrift des leistenden Unternehmers“ im Sinne des § 11 Abs. 1 leg. cit. führte die Bp ins Treffen, dass es sich bei der auf diesen Rechnungen aufscheinenden Adresse 1010 Wien, A-Platz 12, um ein dort ansässiges „Business Office“ (Sorübor GmbH) handle. Laut Bericht des abgabenbehördlichen Erhebungsdienstes sei die GmbH lediglich in den Monaten Oktober bis Dezember 1998 ansässig gewesen und sei seither unbekannten Aufenthaltes. Habe die auf den Rechnungen angeführte Adresse daher lediglich bis Dezember 1998 als Firmensitz gedient, so würden die oben angeführten Fakturen aus dem Jahr 1999 eine falsche Adresse enthalten.

Der obigen Feststellung der Bp hielt der steuerliche Vertreter in seiner Berufung im Wesentlichen entgegen, dass die Bw. bereits längere Zeit intensiv mit der in Rede stehenden GmbH zusammengearbeitet habe. Die Anschrift des Auftragnehmers stimme mit der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift der GmbH überein. Die GmbH sei der Aufforderung der Bw., den Gewerbeschein vorzulegen, mit jenem Schreiben vom 12. Jänner 1999 nachgekommen, mit dem sie der Bw. ein Angebot für die Erbringung von Leistungen unterbreitet habe, das in der Folge Basis für die weitere geschäftliche Zusammenarbeit der Bw. mit der GmbH gewesen sei. Belege das alles, dass die Bw. sich ordnungsgemäß über die Unternehmereigenschaft und die tatsächliche Existenz ihres Zulieferers informiert habe und dieses auch dokumentieren könne, so könne ein Fehlverhalten der Bw. ausgeschlossen werden.

In Erwiderung der Stellungnahme der Bp zur Berufung vom 8. Juli 2002, der Feststellung der Bp betreffend der Unkorrektheit der auf den Rechnungen der GmbH angeführte Adresse zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung (Leistungserbringung) in der Berufung nicht widersprochen zu haben (weshalb der festgestellte Rechnungsmangel aufrecht bleibe), behauptete der steuerliche Vertreter in seiner Gegenäußerung vom 6. August 2002, dass dies - für den Fall, dass dieser Eindruck aus dem Rechtsmittel tatsächlich herausgelesen werden sollte - eine dem Zweck der Berufung entgegenstehende, unzulässige Interpretation sei, und fügte dem Gesagten hinzu, die Adresse der GmbH sei nicht nur seitens der Bw. überprüft worden, sondern auch "durch die Tatsache, dass der Schriftverkehr mit der GmbH unter der Adresse 1010 Wien, A-Platz 12 abgewickelt worden ist, als richtig zu werten". Im Übrigen führe die Bp nicht aus, von wem die Information stamme, dass die GmbH im Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. Rechnungslegung nicht mehr an der beim Firmenbuch, bei der Wiener GKK und bei der Bw. bekannt gegebenen Adresse gewesen sein solle. Um ihren ordentlichen Sitz an der angegebenen Adresse zu haben, müsse die GmbH nicht unbedingt als Hauptmieter bei der „Sorübor GmbH“ angemeldet sein. Die Auskunft einer möglicherweise dazu gar nicht legitimierten und von der Betriebsprüfung auch nicht namhaft gemachten Person, die GmbH sei zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht an einem bestimmten Ort als

Hauptmieter registriert gewesen, scheine für ein (nicht wieder aufgenommenes) Verfahren als denkbar ungeeignete Rechtsgrundlage, um abgezogene Vorsteuern nicht anzuerkennen. Schon auf Grund des Prinzips der Rechtsstaatlichkeit scheine geboten, die ins Treffen geführten Argumente auf Glaubwürdigkeit und Verlässlichkeit hin zu prüfen.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung brachte Mehmet A bezüglich der "Subfirma" nach Verweis auf die Unterlagen der Bw. im Wesentlichen vor, dass es schon 6 Jahre her sei, ca. 1999, und er sich daher an alles nicht so erinnern könne. Die Bw. habe mit der Firma ca. ein Monat lang zusammen gearbeitet. Soweit erinnerlich sei das nur ein Auftrag (gewesen). Zur Adresse "A-Platz 12, 1010 Wien" könne er - nach Einsicht in einen Aktenordner des Masseverwalters - keine Angaben machen, jedoch kenne er die Adresse. Auf die Frage des Referenten, ob der Befragte einmal selbst an dieser Adresse gewesen sei, antwortete der Befragte, sich daran, einmal dort hingegangen zu sein, nicht erinnern zu können.

Suat A gab bezüglich der angeblichen Firma zu Protokoll, sich zwar an den Namen dieser "Subfirma", die für eine kurze Zeit für die Bw. gearbeitet habe, zu erinnern, könne aber nicht viele Angaben zu dieser Firma machen. Zur Adresse erklärte der Befragte, sich an diese leider nicht erinnern zu können und nicht (dort) gewesen zu sein.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 12 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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, abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 leg. cit. müssen Rechnungen die folgenden 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 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, 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 (Zif. 5) entfallenden Steuerbetrag.

Gemäß § 11 Abs. 3 leg. cit. ist für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs setzt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug unter anderem voraus, dass sich Name und Anschrift des tatsächlich liefernden oder leistenden Unternehmers eindeutig aus der Rechnungsurkunde selbst ergeben. Diese Angaben 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. Dem Sinn des Gesetzes entsprechend sind Angaben, aus denen im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass (irgend)ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen erbracht hat, nicht ausreichend. Es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0230, 26. September 2000, 99/13/0020, und 25. April 2001, 98/13/0081, 0099).

In einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1972 bzw. 1994 muss sowohl der richtige Name als auch die richtige Adresse des liefernden oder leistenden Unternehmers angegeben sein. Fehlt eine dieser Angaben, so liegt ein dem Vorsteuerabzug hinderlicher Formalfehler vor (vgl. beispielsweise die beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Jänner 1991, 90/15/0042, und 24. April 1996, 94/13/0133, 0134). Fehlen richtige Angaben über den Namen oder die Adresse des leistenden Unternehmers, steht der Vorsteuerabzug auch dann nicht zu, wenn dem Leistungsempfänger Name und Anschrift bekannt sind und die Umsatzsteuer unstrittig an das Finanzamt abgeführt wurde (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1996, 96/15/0027).

Auf Grund der oben dargestellten Rechtslage wäre der für das Jahr 1999 strittige Vorsteuerabzug vom Finanzamt nur dann zu Unrecht versagt worden, wenn die betreffenden Rechnungen nicht nur der Fa. X Bau GmbH, sondern auch der anderen beiden Baufirmen Y Bau GmbH und Z Bau GmbH zweifelsfrei den tatsächlichen Leistungserbringer als leistenden Unternehmer ausgewiesen hätten. Ist die Firma X Bau GmbH an der in den Rechnungen angeführten Adresse nur bis Dezember 1998 ansässig gewesen, so war ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der Rechnungen dieser "Subfirma" für das Jahr 1999 bereits aus dem Grund der falschen Adresse des leistenden Unternehmers ausgeschlossen.

Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufung sowie in der Gegenäußerung (zu der zur Berufung ergangenen Stellungnahme der Bp) steht der Vorsteuerabzug selbst in dem Fall, wenn der Abgabepflichtige im guten Glauben die Geschäftsbeziehung eingegangen ist, nicht zu, weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den guten Glauben des Rechnungsempfängers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers nicht ankommt. Das Risiko einer Enttäuschung in seinem guten Glauben hat derjenige zu tragen, der im guten Glauben handelt. Bleibt der Leistungserbringer für den Abgabepflichtigen greifbar, werden sich unterlaufene Fehler in der Rechnungslegung im Innenverhältnis zwischen den Vertragspartnern, und sei es durch Ausstellung von berichtigten Rechnungen, beheben lassen. Die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers aber ist das Risiko eines Leistungsempfängers,

der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat. Für eine Überwälzung dieses Risikos auf die Abgabenbehörde besteht kein rechtlicher Grund (vgl. VwGH 28. Mai 1997, 94/13/0230; 25. April 2001, 98/13/0081, 0099). Insofern vermochte die Thematisierung der Intensität der Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und der in Rede stehenden Firma, der Übereinstimmung der Anschrift des Auftragnehmers mit der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift, der Vorlage des Gewerbescheins in Verbindung mit einem Leistungsangebot ohne Vorlage eines einer Prüfung standhaltenden Beweismittels dafür, dass die in den Rechnungen angeführte Adresse tatsächlich der Ort der Geschäftsleitung des von der Bw. beauftragten Subunternehmens im Streitjahr gewesen war, eine Stattgabe der Berufung im gegenständlichen Berufungspunkt nicht zu begründen.

Da das Verhalten des steuerlichen Vertreters samt dessen Mandantin und die Erfahrungen der Behörde für die Annahme gesprochen hatten, das Finanzamt verfüge über alle entscheidungserheblichen Informationen, bestand für die Bp in Hinblick auf die Begründung des steuerlichen Vertreters (in der Stellungnahme zum Ergänzungsersuchen vom 22. Juli 2002) für die Korrektheit der Adresse, "dass der Schriftverkehr mit der X Bau GmbH unter der Adresse 1010 Wien, A-Platz 12 abgewickelt worden ist" und des Hinweises, "dass die GmbH nicht unbedingt als Hauptmieter bei der Sorübor GmbH" angemeldet sein muss, um ihren ordentlichen Sitz an der angegebenen Adresse zu haben." keine Verpflichtung, Erhebungen zur bloßen Erkundung einer weiteren Sachverhaltsvariante aufzunehmen.

Der an die Bp adressierte Vorwurf des steuerlichen Vertreters, die Namen jener Personen, von denen die Information stamme, dass die "Subfirma" im Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. Rechnungslegung nicht mehr an der beim Firmenbuch, der Wiener Gebietskrankenkasse und auch bei der Bw. bekannt gegebenen Adresse gewesen sein solle, nicht ausgeführt zu haben, ändert nichts an der Tatsache, dass eine Begründung für die Relevanz der Antwort auf die Frage, inwiefern die Bekanntgabe des Namens des für die GmbH zuständigen Sachbearbeiters bei der Wiener Gebietskrankenkassa, des für die GmbH zuständigen Sachbearbeiters beim Finanzamt und des Verfasser des Firmenbuchauszugs zu einem vom angefochtenen Bescheid abweichenden Spruch des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1999 führen hätte können, den schriftlichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufung bzw. in der Gegenäußerung zu der zur Berufung erfolgten Stellungnahme der Bp nicht zu entnehmen war.

Was die Aussagen der beiden Geschäftsführer der Bw. im Rahmen der Berufungsverhandlung anbelangt, vermochten auch diese Zweifel an der Richtigkeit der im Betriebsprüfungsbericht zur Fa. X Bau GmbH getroffenen Feststellungen nicht zu begründen. Wurde die Frage des steuerlichen Vertreters des Finanzamts "Waren Sie selbst einmal an dieser Adresse?" von Mehmet A mit "Nein. Ich kann mich nicht erinnern, dass ich einmal dort hingegangen bin."

bzw. von Suat A mit "Nein. Ich war nicht" im Zuge der Berufungsverhandlung beantwortet, so war vom Hinweis des steuerlichen Vertreters in dessen Gegenäußerung vom 6. August 2002, demzufolge die GmbH nicht unbedingt als Hauptmieter bei der "Sorübor GmbH" angemeldet sein müsse, um ihren ordentlichen Sitz an der angegebenen Adresse zu haben, auf dessen Absicht, dem im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhalt eine Sachverhaltsvariante entgegenzusetzen, zu schließen.

Abgesehen davon, dass sich Mehmet A - laut seiner Erklärung im Rahmen der Berufungsverhandlung - bezüglich der Firma an alles nicht mehr so erinnern könne, könnte der Mangel der objektiven Unrichtigkeit der Adresse auch nicht dadurch, dass die Geschäftsführer der in den Rechnungen als Leistungsempfänger ausgewiesenen Firma weiß, wer tatsächlich geleistet hat, behoben werden.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Berufung gegen den angefochtenen Bescheid im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen.

Firma Y Bau GmbH

Anlässlich der in Rede stehenden Betriebsprüfung wurden dem Betriebsprüfer Rechnungen der Fa. Y Bau GmbH vom 15. März 1999 (mit einem Leistungszeitraum vom 22. Februar bis 12. März 1999), 19. März 1999 (mit einem Leistungszeitraum vom 8. März 1999 bis 19. März 1999) und 6. April 1999 (mit einem Leistungszeitraum Februar bis März) vorgelegt, bezüglich dieser der steuerliche Vertreter dem Betriebsprüfer mit Schreiben vom 16. Dezember 1999 mitteilte: "Auf den Rechnungen der Fa. Y GmbH wurde als Leistungszeitraum die Periode II-III/99 angegeben. Der Zeitraum umfasst die Übernahme des Auftrags mit der Baustellenbesichtigung. Der Arbeitsbeginn schiebt sich dann meist aus Gründen der fehlenden Arbeitskräfte, der Witterung und der sonstigen Voraussetzungen (z.B. Verspätung von Vorleistenden Firmen) hinaus, so dass die tatsächliche Leistung erst im März 1999 erbracht wurde."

Unter der Tz 15 PB nannte die Bp an Erhebungsergebnissen, von denen bezüglich der Rechnungen der Fa. Y Bau GmbH darauf, dass die in den Rechnungen genannte Adresse des leistenden Unternehmens als tatsächlicher Sitz der GmbH nicht in Frage komme und daher nicht die wahre Adresse der in Rede stehenden GmbH sei, zu schließen war:

- das Ergebnis einer Abfrage beim zentralen Meldeamt, derzufolge der geschäftsführende Gesellschafter Branko Q (in der Folge kurz Q bezeichnet) niemals aufrecht gemeldet gewesen sei.
- eine Auskunft der Wiener Gebietskrankenkassa, derzufolge jene Arbeiter, die lt. Angaben der Bw. die auf den Rechnungen der GmbH ausgewiesenen Leistungen erbracht haben sollten, im Zeitraum der Leistungserbringung (lt. Eingangsrechnungen)

lediglich in der letzten Woche angemeldet gewesen seien; zudem sei kein einziger Arbeiter im Leistungszeitraum Februar 1999 angemeldet gewesen.

- Die auf den Rechnungen ausgewiesene Adresse 1070 Wien, M-Str. 54 sei jene der ABS GmbH, die ein Domizilservice anbiete. Existiere dazu ein „Mietvertrag“, der von Q unterzeichnet worden sei, für den niemals eine aufrechte Meldung bestanden habe, so handle es sich lediglich um eine Postadresse, an der ein Büro der GmbH niemals existiert habe.

Als Begründung für den Fehlbestand von korrekten, den Leistungszeitraum betreffenden Rechnungsdaten führte die Bp ins Treffen: Von den Rechnungen, Banküberweisungen, Auftragschreiben und Aufmassblätter zu den Rechnungen der GmbH, die der Bp vorgelegt worden seien, seien lediglich die Auftragsschreiben lt. Angaben der Bw. von Q (der sämtliche Agenden der GmbH innegehabt haben solle) unterfertigt. Die Bp habe einen Kontakt mit Q weder über die vom steuerlichen Vertreter angegebenen Telefonnummern, noch über die Postadresse herstellen können. Auch die Bw. habe Q mangels Kenntnis dessen Aufenthaltes nicht erreichen können.

Die vorgelegten Aufmassblätter seien lediglich vom Baumeister der Bw., jedoch nicht vom leistenden Unternehmen, welches lt. Bw. die in Rede stehende GmbH gewesen sei, unterschrieben; die entsprechenden Grundaufzeichnungen, die die Grundlage der vorgelegten Aufmassblätter bilden, würden fehlen.

Auf den Vorhalt der Bp, die Leistungszeiträume der vorgelegten Rechnungen (+ zugehörige GKK-Anmeldungen) in Verbindung mit der GKK-Abfrage durch die BP könnten nicht richtig sein, folgte die Erklärung des steuerlichen Vertreters der Bw. "Die Leistungen wurden tatsächlich erst später erbracht, als in den Rechnungen angeführt. Aufgrund fehlender Arbeitskräfte, schlechter Witterung oder Verspätung von vorleistenden Firmen hätte sich der Arbeitsbeginn gegenüber der Rechnung verschoben.", aus der dezidiert hervorgehe: Der Zeitraum der tatsächlichen Leistungserbringung stimme mit jenem, der auf den Rechnungen ausgewiesen sei, nicht überein.

Mit der Berufung entgegnete der steuerliche Vertreter den Feststellungen der Bp, dass der Bw. der Zugriff auf die Datenbank des zentralen Meldeamtes aus gesetzlichen Gründen (Datenschutz) nicht möglich sei, bestritt, dass die nicht vorhandene Adresse des Geschäftsführers ein hinreichender Grund für die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge, die aus von der Gesellschaft ausgestellten Rechnungen resultieren, sei und merkte zu den Ausführungen betreffend der Adresse des leistenden Unternehmens an: Es handle sich dabei offenbar um eine Vermutung der Bp, abgeleitet aus der Tatsache, dass für den Geschäftsführer laut zentralem Meldeamt keine Meldung bestanden habe. Bereits die Schriftlichkeit des Mietvertrages, dessen Existenz der Betriebsprüfungsbericht bestätigte, sei

ein besonders starkes Indiz für den tatsächlichen Sitz der in Rede stehenden Firma an der angegebenen Adresse, wenn bedacht werde, dass für eine Scheinfirma, Scheinadresse ... auch ein mündlicher Mietvertrag genügt hätte.

Die Anschrift der Firma, mit der die Bw. bereits längere Zeit zusammengearbeitet habe, stimme mit der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift der Gesellschaft überein (der Firmenbuchauszug trage das Datum 16. Dezember 1998). Der Aufforderung der Bw. an die GmbH, deren Gewerbeschein vorzulegen, sei die GmbH mit jenem Schreiben vom 12. Februar 1999 nachgekommen, mit dem die GmbH der Bw. ein Angebot (für die Erbringung von Leistungen) unterbreite habe, das in der Folge Basis für die weitere geschäftliche Zusammenarbeit der Bw. mit der GmbH gewesen sei.

Der Ableitbarkeit der Rechtmäßigkeit des Vorsteuerabzuges aus der übereinstimmenden Anschrift der letztgenannten Kapitalgesellschaft im Firmenbuch, der gesamten Korrespondenz der Bw. mit der in Rede stehenden GmbH, dem vorhandenen schriftlichen Mietvertrag und der tatsächlichen Erbringung der von der Bw. bestellten Leistungen stehe auch das „Fehlen“ von Unterschriften des Auftragnehmers auf Aufmassblättern nicht entgegen, normiere das UStG doch keine entsprechende Formvorschrift. Dass nur der Auftraggeber die entsprechenden Abnahmebestätigungen unterschreibe, sei verständlich.

Die Tatsache, dass der weder autorisierte, noch ausgebildete „Dolmetsch“ M N (im Betriebsprüfungsbericht werde dieser sogar als „steuerlicher Vertreter“ bezeichnet) ein Abweichen des tatsächlichen Leistungszeitraums gegenüber dem auf den Rechnungen angeführten Leistungszeitraum erklärt habe, begründe für sich noch nicht die Nichtanerkennung der abziehbaren Vorsteuern, da die Rechnungen aus Praktikabilitätsgründen nicht umgeschrieben, sondern wie eine Anzahlungsrechnung behandelt worden seien. Dies sei aus Gründen eines vorübergehenden Arbeitskräftemangels, säumiger anderer Unternehmen, die Vorleistungen erbringen sollten, und unwirtlicher Witterung notwendig geworden.

Mit der zur Berufung ergangenen Stellungnahme vom 8. Juli 2002 stellte die Bp fest, dass der geschäftsführende Gesellschafter in Österreich nicht aufhältig gewesen sei oder sei, fragte nach dem Unterzeichner des Mietvertrags (wenn es Q nach dem oben Gesagten nicht gewesen sei könne), betonte, dass es sich bei der Adresse auf den Rechnungen um einen „Briefkasten“ handle, und hielt dem steuerlichen Vertreter vor: Der Mangel der unkorrekten Adresse auf den Rechnungen der GmbH, wenn der wahre Tätigkeitsort der GmbH weder durch Erhebungen der BP, noch durch Angaben der Bw. eruiert werden können, bleibe bestehen.

Mit der im Prüfungsbericht angeführten Bestätigung, die im Zuge einer Besprechung in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters (im Beisein des geschäftsführenden Gesellschafters A

Mehmet und M N sowie Dkfm. K) nach Rücksprache mit den Vertretern der Bw. aufgesetzt und vom Geschäftsführer A Mehmet unterfertigt worden sei, sei der abweichende Prüfungszeitraum eine bewiesene Tatsache. Dass es sich um eine Anzahlungsrechnung handeln soll, was aus der vorgelegten Rechnung nicht hervorgehe, ändere nichts an der Unkorrektheit des Leistungszeitraums.

Mit der mit 6. August 2002 datierten Gegenäußerung hielt der steuerliche Vertreter fest, dass die Tatsache, ob jemand nach Österreich eingereist sei oder nicht, im zentralen Meldeamt nicht verzeichnet werde. Dass sich der geschäftsführende Gesellschafter nicht in Österreich aufgehalten hätte, könne daraus nicht abgeleitet werden. Vielmehr spreche die Notariatspflichtigkeit der Gründung einer GmbH sowie der Errichtung eines entsprechenden Gesellschaftsvertrages dafür, dass der geschäftsführende Gesellschafter in Österreich anwesend gewesen sein müsse. Werde die Einsichtnahme in den entsprechenden Notariatsakt von Seiten der Betriebsprüfung weder im Prüfbericht, noch in der nunmehr vorliegenden Stellungnahme auch nur erwähnt, so sei davon auszugehen, dass diese auch nicht stattgefunden habe, sonst wäre diese Argumentation nicht denkbar.

Als Begründung für die Erscheinung der Beweisführung der Finanzverwaltung in diesem Punkt als schwer nachvollziehbar, weshalb sie als irrelevant zu betrachten sei, führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass die Tatsache, dass der geschäftsführende Gesellschafter zumindest den Gesellschaftsvertrag und die Musterzeichnung für das Firmenbuch geleistet habe, den Umstand, dass er sich niemals in Österreich aufgehalten habe, widerlege, womit auch die Möglichkeit der rechtsgültigen Unterschrift des im Übrigen aus formalrechtlichen Gründen nicht notwendigen schriftlichen Mietvertrages gegeben sei, fügte in Ergänzung dessen die Möglichkeit an, dass der Mietvertrag auch im Ausland unterschrieben hätte werden können und auf dem Postweg nach Österreich gelangt sei, und äußerte in diesem Zusammenhang die Meinung, dass die Argumentation der Bp ins Leere gehe, weil der Rechnungsaussteller die Gesellschaft und nicht ihr geschäftsführender Gesellschafter gewesen sei; auch sehe § 11 UStG 1994 keine Formerfordernis des (legalen) Aufenthalts eines Gesellschafters und/oder Geschäftsführers eines Rechnungsausstellenden Unternehmens im Inland vor. Die Gültigkeit eines Mietvertrages einer Gesellschaft von einer polizeilichen Meldung des geschäftsführenden Gesellschafters abhängig zu machen lasse sich weder aus der Lehre, noch aus der Judikatur ableiten. Die Feststellung der Bp in der Stellungnahme, dass „der wahre Tätigkeitsort der Fa. Y Bau GmbH weder durch die Erhebungen der BP, noch durch Angaben der Bw. eruiert werden“ habe können, sei lediglich im Hinblick auf die Ergebnisse der Erhebungen der BP zutreffend. Nur die Betriebsprüfung nehme an, dass die GmbH keinen Sitz am angegebenen Ort gehabt habe.

Bezüglich der Definition des Tätigkeitsorts (Sitz, Betriebsstätte) der in Rede stehenden GmbH verwies der steuerliche Vertreter auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 29 BAO, die erfahrungsgemäß in die Richtung gehe, dass eine feste örtliche Einrichtung, die Geschäftszwecken diene, als Betriebsstätte zu qualifizieren sei (vgl. VwGH 94/14/0060 vom 12. Dezember 1995 mit mehreren abgeleiteten Rechtsätzen, Lenski-Steinberg, Kommentar zu GewStG, § 2, Anm. 68, 175 mit Hinweis auf die deutsche Judikatur). Die Dienstnehmer seien auch im Falle ihrer Tätigkeit außer Haus, wie sie bei einer Baugesellschaft anzunehmen sei, dann dieser Betriebsstätte zuzuordnen (vgl. VwGH 95/14/0019 vom 29. Juni 1999). Darüber hinaus sei von der Judikatur gefordert „(...), dass die Betriebsstätte entweder dem Unternehmer selbst, oder aber seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Gewerbes dient.“ (vgl. VwGH 94/17/0179 vom 15. Dezember 1995).

Zu den Berufungsausführungen betreffend der Abweichungen des Leistungszeitraumes hielt der steuerliche Vertreter fest, dass das in der Stellungnahme angesprochene Fehlen eines Hinweises auf die Eigenschaft als Anzahlungsrechnung kein Formgebrechen nach § 11 UStG 1994 darstelle, und fügte dem Gesagten hinzu: "Die Bp sollte sehr wohl in Erinnerung an die gleich mehrfach ins Treffen geführte Unterredung in der Steuerberatungskanzlei auch bedenken, dass die Bestätigung über den abweichenden Leistungszeitraum eben in Hinblick auf die Qualifizierung der Rechnungen als Anzahlungsrechnungen abgegeben worden ist". Sich nunmehr trotzdem auf die Formalkriterien des § 11 UStG 1994 zu berufen, lasse Treu und Glauben der Abgabepflichtigen unberücksichtigt.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 3. Oktober 2005 brachte Mehmet A über Fragen des Referenten, des Masseverwalters und des steuerlichen Vertreters des Finanzamts zu der Firma Y Bau GmbH im Wesentlichen vor, zwei kleine Aufträge an diese Firma weitergegeben zu haben. Alle Angaben der Firma, die für die Bw. gearbeitet habe, seien aus den Rechnungen ersichtlich. Die Firma, deren Adresse die Bw. nie kontrolliert habe, habe der Bw. immer Anbote unterbreitet, die Bw. habe die Verträge unterschrieben und über die Bank alles bezahlt. Die Geschäftsbeziehungen hätten zwei Monate gedauert. Mehmet A, welcher nie an der Adresse der Subfirma gewesen sei, habe nie das Bedürfnis gehabt, zu dieser Adresse zu gehen. Die Bw. habe nie Probleme mit der Subfirma gehabt.

Suat A gab anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung bezüglich der in Rede stehenden Subfirma zu Protokoll, mit dieser Firma nicht solange (ca. ein bis zwei Monate) gearbeitet zu haben und sich an die Adresse, an der er nie gewesen sei, erinnern zu können.

rechtliche Würdigung

Zwecks Vermeidung von Wiederholungen wird auf die "rechtliche Würdigung" der Rechnungen der Fa. X Bau GmbH in dieser Berufungsentscheidung verwiesen, wo die

gesetzlichen Voraussetzungen für die Wertung von Urkunden als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 ebenso wie die Rechtsgrundlagen dafür, dass bereits die Angabe einer falschen Adresse des leistenden Unternehmers für sich allein die Berechtigung des Leistungserbringers zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Zif. 1 leg. cit. ausschließt, ausführlich dargestellt wurden.

Auch wenn der steuerliche Vertreter das Fehlen des in § 11 Abs. 1 Ziffer 1 leg. cit. genannten Rechnungsmerkmals "Name des leistenden Unternehmers" bei den Rechnungen des in Rede stehenden Auftragsunternehmens bestreitet und die Beweiskraft von Meldedaten, denen nach der geschäftsführende Gesellschafter der rechnungsausstellenden Firma in Österreich im Jahr 1999 nicht aufrecht gemeldet gewesen sei, relativiert, war dennoch von dem Fehlen des letztgenannten Rechnungsmerkmals auszugehen, wenn § 2 Abs. 1 des Meldegesetzes 1991 einen Unterkunftgeber dazu verpflichtet, diejenigen Person, die in einer Wohnung oder in einem Beherbergungsbetrieb Unterkunft nimmt oder eine solche Unterkunft aufgibt, zu melden. Bestimmt § 2 Abs. 2 Z 1 leg. cit., dass Menschen, denen in einer Wohnung nicht länger als drei Tage Unterkunft gewährt wird, nicht zu melden sind, so war die Annahme, Q hätte tatsächlich die Bauleitung bei dem im Auftragsschreiben vom 8. Februar 1999 genannten Bauvorhaben geführt, ohne in Österreich aufrecht gemeldet gewesen zu sein, mit Wahrscheinlichkeit auszuschließen, wenn die Rechnungen vom 15. März 1999, 19. März 1999 und 6. April 2004, die Leistungszeiträume von 22. Februar 1999 bis 12. März 1999, 8. März 1999 bis 19. März 1999 und von Februar bis März nachweisen sollen. Dass diese Annahme Deckung in der vom steuerlichen Vertreter in dessen Stellungnahme vom 6. August 2002 angeführten Möglichkeit, "dass der Mietvertrag" zwischen der Fa. Y Bau GmbH und dem "Sorübor GmbH" "auch im Ausland unterschrieben hätte werden können und auf dem Postweg nach Österreich gelangt ist", gefunden hat, sei schon in diesem Zusammenhang bemerkt.

Das Fehlen an das Vorliegen von Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 indizierenden Aufenthaltsdaten betreffend Q im Zentralen Melderegister in Verbindung mit der Behauptung des steuerlichen Vertreters, die Bw. hätte bereits längere Zeit mit der Firma zusammengearbeitet, beweist selbst für den Fall, der geschäftsführende Gesellschafter wäre tatsächlich zur Begründung des Gesellschaftsvertrages der Fa. Y Bau GmbH durch Notariatsakt nach Österreich gekommen, das Vorliegen von undurchsichtigen Verhältnissen. Eröffnet die Undurchsichtigkeit dieser Geschäftsbeziehung mehrere Möglichkeiten, so hatte die Bp in analoger Anwendung der in Ritz, BAO³; Tz 8 zu §167, Seite 474, zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 1996, 95/16/0244, 19. Februar 2002, 98/14/0213, und 9. September 2004, 99/15/0250, keine andere Wahl, als von diesen Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen

Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hatte und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschloss oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen ließ. Da a) Mehmet A nach eigenen Angaben nicht einmal das Bedürfnis gehabt hatte, zu der in den Rechnungen der Fa. Y Bau GmbH angeführten Adresse zu gehen, b) sein Bruder Suat A ausgeschlossen hatte, jemals an der Adresse gewesen zu sein, c) ein stichhaltiger Beweis für die Annahme, die Subfirma hätte die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen von der ein Domizilservice anbietenden GmbH im siebten Wiener Gemeindebezirk aus tatsächlich erbracht, gefehlt hatte, waren die Ausführungen des steuerlichen Vertreters bezüglich der Definition des Tätigkeitsorts einer Firma mit Verweis auf die Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zielführend, eine Mangelhaftigkeit der Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht im gegenständlichen Berufungspunkt glaubhaft zu machen.

Anstatt der Vorlage von Beweisen und der Nennung von konkreten Daten, anhand dieser die Berufsbehörde in die Lage versetzt werden hätte müssen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der steuerliche Vertreter seine Behauptung, die Adresse in den Rechnungen wäre keine Briefkastenadresse gewesen, für die Berufung für Erfolg versprechend hielt, wertete der steuerliche Vertreter beispielsweise die Feststellung der Bp, dass "der wahre Tätigkeitsort der Firma weder durch die Erhebungen der Bp, noch durch Angaben der Berufungswerberin eruiert werden" habe können, im Hinblick auf die Ergebnisse der Erhebungen der Bp für zutreffend, behauptete, nur die Betriebsprüfung nehme an, dass die GmbH keinen Sitz am angegebenen Ort gehabt hätte, und führte die Gültigkeit des Mietvertrages ins Treffen (obwohl die Feststellung der Gültigkeit von Bestandverträgen generell in den Zuständigkeitsbereich der Gerichte fällt). Ist die Gültigkeit des in Rede stehenden Mietvertrages in zivilrechtlicher Hinsicht weder von der Bp, noch vom Finanzamt jemals in Frage gestellt worden, so war der inhaltliche Gehalt der Aussage des steuerlichen Vertreters, derzufolge die Gültigkeit eines Mietvertrages einer Gesellschaft von einer polizeilichen Meldung des geschäftsführenden Gesellschafters abhängig zu machen sich weder aus der Lehre, noch aus der Judikatur ableiten lasse, bloß allgemeiner Natur.

Bei der Wertung, in der Existenz eines schriftlichen Mietvertrages zwischen der Fa. Y Bau GmbH und der Geschäfts- und Büroservice GmbH ein besonders starkes Indiz für den tatsächlichen Sitz der in Rede stehenden Subfirma zu erkennen, berücksichtigte der steuerliche Vertreter in zivilrechtlicher Hinsicht nicht, dass das Charakteristikum von Mietverträgen, für deren Zustandekommen der Gesetzgeber keine bestimmte Formvorschrift erlassen hatte, (bloß) die Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt ist. Bestand für die Mieterin der Geschäfts- und Büroservice GmbH keine Verpflichtung, den Mietgegenstand auch tatsächlich zu nutzen, so konnte die in der Berufung thematisierte Form des Mietvertrages ein

behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache nicht begründen. Das gleiche gilt für die These, der Rechnungsaussteller sei die Gesellschaft und nicht ihr geschäftsführender Gesellschafter gewesen, weil von einer Rechnung des leistenden Unternehmers nur bei einer Urkunde gesprochen werden kann, die dem rechtsgeschäftlichen Willen des Unternehmers entspricht. Für die Rechnungsausstellung bei einer GmbH kommen im Allgemeinen in erster Linie deren Geschäftsführer, daneben dann Personen, die von den Geschäftsführern (als berufene Organe für die Vertretung der Gesellschaft) zur Rechnungsausstellung für die Gesellschaft bevollmächtigt waren, in Betracht. Müssen diese anderen Personen im Einverständnis mit den für die Geschäftsführung der GmbH zuständigen Personen handeln und soll eine ausgestellte Rechnung der Gesellschaft zuzurechnen sein, so wäre es am steuerlichen Vertreter gelegen gewesen, diese amtsunbekannten Verhältnisse nachzuweisen, soll mit der letztgenannten These die Aussagekraft der dem steuerlichen Vertreter mit dem Betriebsprüfungsbericht vorgehaltenen Meldedaten entkräftet werden und das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Gegenäußerung "§ 11 UStG 1994 sieht kein Formerfordernis des (legalen) Aufenthalts eines Gesellschafters und/oder Geschäftsführers eines rechnungsausstellenden Unternehmens im Inland vor." für die Berufungsentscheidung von Bedeutung sein.

Weder die Thematisierung der a) Intensität der Geschäftsbeziehungen (insbesondere der Korrespondenz) zwischen der Bw. und der in Rede stehenden Firma, b) Übereinstimmung der Anschrift des Auftragnehmers mit der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift, c) Vorlage des Gewerbescheins in Verbindung mit einem Leistungsangebot, d) Schriftlichkeit eines Mietvertrages, noch die - von der Bp unbestrittene - Tatsache, dass das Fehlen von Unterschriften auf Aufmassblättern kein Rechnungsmerkmal im Sinn des § 11 UStG 1994 darstellt, waren geeignet, den UFS von der Richtigkeit der Verfahrensbehauptung, dass die in den Rechnungen angeführte Adresse tatsächlich der Ort der Geschäftsleitung gewesen war, zu überzeugen.

Was das Verhalten des Geschäftsführers der Bw. anbelangt, hätte diesem bei Sichtung jener Schriftstücke der Fa. Y Bau GmbH, die dem UFS vorgelegen waren, auffallen müssen, dass Aufmassblätter in verschiedener Form erstellt worden waren, die der handelsrechtlich befugte Geschäftsführer der "Subfirma" nicht unterzeichnet hatte und einzig und allein die Unterschrift des Baumeisters der Bw. auswies. Im Gegensatz zu jenem der Rechnung Nr. 51-99 vom 19. März 1999 angehefteten Aufmassblatt (Bauteil "Rech.Nr.047/03/99") mit der Nummer 100220 trug das der Rechnung, Nr. 58-99 vom 6. April 1999 angeheftete Aufmassblatt (Bauteil "Fundamentplatte BT D") die Nr. 002. Anstatt die Angaben der GmbH sorgfältig auf deren Richtigkeit zu prüfen und die Geschäftsadresse des Subunternehmens zu kontrollieren, hatte sich der Geschäftsführer der Bw. damit begnügt, das Verkauftragsscheiben vom 8.

Februar 1999, welches lediglich mit einem auf dem Stempelabdruck der Firma Y Bau GmbH samt Handynummer befindlichen Handzeichen unterfertigt worden war, als Annahmeschreiben zu werten. Da die Geschäftsführung das eingegangene Risiko nicht richtig eingeschätzt hatte und sich in leichtfertigem Vertrauen auf die Abzugsfähigkeit der in den Rechnungen ausgewiesenen Steuerbeträgen als Vorsteuern zur Vergabe des Auftrages an ein Subunternehmen entschlossen hatte, was auch die protokollierten Angaben von Mehmet und Suat A anlässlich der Berufungsverhandlung dokumentierten, waren diese Papiere dieser "Subfirma" ein Indiz für die Außerachtlassung der gehörigen Sorgfaltspflicht der Bw. in deren Verhalten gegenüber diesem Subunternehmen.

Dieses Beweiswürdigungsergebnis fand in den Firmenbuchdaten, deren Eintragung der beim Handelsgericht am 19. Februar 1999 eingelangte Antrag auf Änderung des Eintrags des handelsrechtlichen Geschäftsführers der Fa. Y Bau GmbH bewirkt hatte und mit diesen die Vertretungsbefugnis von Q hinsichtlich der GmbH nach außen hin erst nach der antragsgemäßen Erledigung des oben zitierten Antrags durch das zur Führung des Firmenbuchs befugte Gericht aus dem Firmenbuch ersichtlich wurde, insofern eine Bestätigung, als das an die Adresse einer Geschäfts- und Büroservice GmbH im 7. Wiener Gemeindebezirk adressierte Auftragsschreiben vom 8. Februar 1999 Q als den in der "Zentrale für das gegenständliche Bauvorhaben zuständigen **Sachbearbeiter**" ausgewiesen hatte. Damit stand aber auch fest, dass der dem UFS vorliegende Firmenbuchauszug (mit historischen Daten) vom 20. Dezember 1999, demzufolge die in Rede stehende "Subfirma" der Bw. von Q als handelsrechtlichen Geschäftsführer seit 18. Februar 1999 selbständig vertreten wird, in Verbindung mit den o. a. Meldedaten die Übernahme von (lediglich) antragsgemäßen Daten in das Firmenbuch nachwies.

Da die ehemaligen Geschäftsführer der Bw. die Durchsichtigkeit ihrer Geschäfte durch eine lückenlose Beweisführung nicht einmal in der Berufungsverhandlung herbeiführen konnten und die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung grundsätzlich dort ihre Grenze findet, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, hatte die Bw. die damit verbundenen abgabenrechtlichen Nachteile selbst zu tragen.

Auch wenn der steuerliche Vertreter das Fehlen des in der § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 genannten Rechnungsmerkmals in der Berufung bestreitet, war das Fehlen von Angaben betreffend des Zeitraums, über den sich die sonstige Leistung tatsächlich erstreckt hatte, bereits anhand der - nachfolgend aus der Berufung zitierten - Begründung für die Abzugsfähigkeit der Steuern in den Rechnungen trotz Abweichens des tatsächlichen Leistungszeitraums gegenüber dem auf den Rechnungen angeführten Leistungszeitraums festzustellen:

"Die Rechnungen werden aus Praktikabilitätsgründen nicht umgeschrieben, sondern sind wie eine Anzahlungsrechnung behandelt worden. Dies wurde aus Gründen eines vorübergehenden Arbeitskräftemangels, säumigen anderen Unternehmen, die Vorleistungen erbringen sollten und unwirtlicher Witterung notwendig".

Anstatt die den Rechnungen anhaftenden Mängel durch Vorlage von berichtigten, den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen zu beheben beschränkte sich der steuerliche Vertreter in seiner Gegenäußerung bezüglich des im vorangegangenen Absatz zitierten Begründungsteils der Berufung im Wesentlichen darauf, die Wertung, dass das Fehlen eines Hinweises auf die Eigenschaft als Anzahlungsrechnung ein Formgebrechen nach §11 leg. cit. darstelle, zu bestreiten und der Betriebsprüfung den Umstand, "dass die Bestätigung über den abweichenden Leistungszeitraum ... in Hinblick auf die Qualifizierung der Rechnungen als Anzahlungsrechnungen abgegeben worden ist." zu Bedenken zu geben.

Selbst für den Fall,

a) die Thematisierung	aa)	der Intensität der Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und der in Rede stehenden Firma;
	bb)	der Übereinstimmung der Anschrift des Auftragnehmers mit der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift;
	cc)	der Vorlage des Gewerbescheins in Verbindung mit einem Leistungsangebot;
und b)	die Behauptung des steuerlichen Vertreters, die Bw. hätte die schriftliche Korrespondenz mit der in Rede stehenden Firma über die bei der "BS Business Service, Geschäfts- und Büroservice GmbH" eingerichteten Zustelladresse im sechsten Wiener Gemeindebezirk geführt,	

hätten die Anerkennung des Vorliegens des in der Z 1 des § 11 Abs. 1 UStG 1994 genannten Rechnungsmerkmals ermöglicht, konnte die Feststellung der Bp hinsichtlich des Fehlens des im § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 genannten Rechnungsmerkmals weder durch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Abgaben- und Berufungsverfahren, noch durch die Angaben der geschäftsführenden Gesellschafter der nunmehr aufgelösten Bw. anlässlich der Berufungsverhandlung widerlegt werden.

Auch wenn der steuerliche Vertreter die Bp an eine Unterredung in der Steuerkanzlei erinnert, dass die Bestätigung über den abweichenden Leistungszeitraum in Hinblick auf die Qualifizierung der Rechnungen als Anzahlungsrechnungen abgegeben worden sei, und im Anschluss daran den Vorwurf, sich nunmehr trotzdem auf die Formalkriterien des §11 UStG 1994 zu berufen, lasse Treu und Glauben der Abgabepflichtigen unberührt, erhebt, wird durch den Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen von Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt. Ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere

Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Mai 2000, 99/16/0034 und 21. Jänner 2004, 2003/16/0113), so stand der Grundsatz von Treu und Glauben der Anwendung einer bindenden und unzweideutigen Rechtsvorschrift wie den § 11 und 12 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung nicht entgegen. Geht nicht nur dem Grundsatz von Treu und Glauben das in Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsprinzip vor, was beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 2001, 2000/17/0260, und 21. Dezember 2001, 2001/02/0084 bestätigen, so konnte dem Betriebsprüfer bzw. dem Finanzamt insofern, als er sich an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage orientiert hatte, eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht vorgeworfen werden.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Berufung auch im gegenständlichen Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

Firma Z Bau GmbH

Unter der Tz 15 PB begründete die Bp das Fehlen des in der Z 1 des § 11 Abs. 1 UStG 1994 genannten Rechnungsmerkmals in den Rechnungen der in Rede stehenden GmbH - ausgehend von der im Firmenbuch eingetragenen Adresse des Firmensitzes "1020 Wien, D-Str. 12/2" (in der Folge kurz Straße) - mit dem Ergebnis der Erhebungen der Bp und des nach Eröffnung des Konkurses (über diese Firma) bestellten Masseverwalters Dr. St., dass Räumlichkeiten der GmbH an dieser Adresse nicht bestünden; die oben genannten Räumlichkeiten stünden seit längerem leer.

Die Erhebungen der Bp hätten ebendort keinerlei Hinweis auf die Anwesenheit dieser GmbH erbracht. Nach Rücksprache mit der Hauseigentümerin habe diese den Mietvertrag für die oben genannten Räumlichkeiten, demnach weder die Firma, noch deren geschäftsführender Gesellschafter Mieter dieser Räumlichkeiten sei, dem Betriebsprüfer übermittelt und bekannt gegeben: Ihr seien sowohl die GmbH als auch deren Geschäftsführer gänzlich unbekannt; sie habe weder die oben genannten, noch andere Räumlichkeiten an dieselben vermietet.

Des Weiteren habe eine Meldeamtsabfrage ergeben, dass sich der geschäftsführende Gesellschafter Fr. Z bereits am 14. Mai 1998 nach Kroatien abgemeldet habe. Z, der laut den Angaben der Bw. sämtliche Agenden der GmbH innegehabt hätte, habe weder durch die Bp, noch durch den Masseverwalter ausfindig gemacht werden können. Auch die Bw. habe keinen Kontakt zu ihm herstellen können.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei dem Geschäftsführer der Bw. und dessen Angestellten M N (der während der Prüfung als "Dolmetsch" fungiert habe, weil der Geschäftsführer Mehmet A kaum deutsch verstehe und spreche) ein Vorhalt betreffend die Geschäftsgebarung, Verrechnung usw. zwischen der GmbH und der Bw. zu Beantwortung übergeben worden.

Nach den Angaben der Bw. seien sämtliche geschäftliche Kontakte über Fr. Z gelaufen. Alle Angaben wie bekannt gegebene Telefonnummern (Anschlüsse seien nicht mehr aufrecht bzw. nicht erreichbar) und Adressen der GmbH hätten keinerlei Aufschluss gebracht, wann und wo die GmbH und deren geschäftsführender Gesellschafter ansässig gewesen seien und gewesen wären. Während des in den Rechnungen angegebenen Leistungszeitraumes habe die Adresse der in Rede stehenden GmbH 1020 Wien, A-Gasse 16/4a (in der Folge kurz Gasse) gelautet. Dies könne nach dem oben dargestellten jedoch keinesfalls die tatsächliche Betriebsadresse der GmbH gewesen sein.

Mit der Berufung bestritt der steuerliche Vertreter auch bei dieser GmbH, dass die nicht vorhandene Adresse des Geschäftsführers einen hinreichenden Grund für die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge geben könne, die aus Rechnungen resultieren würden, welche die Gesellschaft ausgestellt habe, und merkte in diesem Zusammenhang an: Die Bw. habe längere Zeit mit der GmbH zusammengearbeitet. Die Geschäftskontakte seien so intensiv gewesen, dass häufige persönliche Zusammenkünfte der beiden geschäftsführenden Gesellschafter Z und A praktisch kaum Anlass zum Schriftverkehr gegeben hätten. Durch die intensive und lange andauernde Zusammenarbeit der Bw. mit der GmbH habe niemals ein Zweifel an deren Unternehmereigenschaft und deren tatsächliche Existenz bestanden, weshalb ein Fehlverhalten der Bw. ausgeschlossen werden könne. Die ständige Überprüfung der Adressen aller Zulieferer durch die Steuerpflichtigen könne denselben nicht zugemutet werden.

Auf die zur Berufung ergangene Stellungnahme der Bp mit dem Vorhalt, "Die Feststellung der Bp, dass die ... Firma während des gesamten Leistungszeitraumes, weder an der im Firmenbuch angegebenen Adresse, noch (...) an der auf den Rechnungen angegebenen Adresse nicht ansässig war, bleibt unwidersprochen" folgte die Gegenäußerung vom 6. August 2002, mit der der steuerliche Vertreter dem Vorhalt im Wesentlichen entgegen hielt:

Für den Fall, dass dieser Eindruck aus dem Rechtsmittel tatsächlich herausgelesen worden sei, sei dies eine dem Zweck der Berufung entgegenstehende, unzulässige Interpretation, welche der Mandantin des steuerlichen Vertreters schon deshalb aufgefallen „wäre“, weil die Bw. als sorgfältig bei der Auswahl ihrer Subunternehmer zu bezeichnen sei. Stimme die Adresse, unter der die Wiener GKK die GmbH führe, mit jener auf den Rechnungen überein und seien auch die Dienstnehmer der GmbH der WGKK von dieser Adresse aus angemeldet und ebendort geführt worden, so bleibe ungeklärt, was die Betriebsprüfung dazu veranlasse, die angegebene Adresse als falsch zu bezeichnen; dazu nehme die Betriebsprüfung nicht Stellung. Das Fehlen eines Firmenschildes an der Adresse in der in Rede stehenden Gasse möge eine Verwaltungsübertretung nach den Bestimmungen der Gewerbeordnung (gewesen) sein, § 11

Abs. 1 UStG 1994 zähle dieses Formerfordernis nicht auf. Heiße es im Prüfbericht wörtlich: "Alle Angaben wie, bekannt gegebene Telefonnummern (Anschlüsse nicht mehr aufrecht bzw. nicht erreichbar) und Adressen (siehe obige Ausführungen) der GmbH, brachten keinerlei Aufschluss" (darüber) ", wann und wo die GmbH und deren Gesellschaft Geschäftsführer ansässig sind und waren. Während des in den Rechnungen angegebenen Leistungszeitraumes lautete die Adresse der ... GmbH 1020 Wien, ... Gasse 16/4a. Diese Adresse kann nach dem oben dargestellten, jedoch keinesfalls die tatsächliche Betriebsadresse der ... GmbH gewesen sein.", so habe die Bp selbst festgestellt, die Adresse nicht ausfindig gemacht haben zu können. Wieso es dann eine bestimmte Adresse nicht sein "kann", bleibe die BP allerdings schuldig.

Nach § 163 BAO hätten Bücher und Aufzeichnungen die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit für sich. Der Grund, aus dem die Bp zu der Überzeugung gelange, dass die GmbH zu einem früheren Zeitpunkt nicht ihren Sitz an der auf den Rechnungen ausgewiesenen Adresse gehabt haben solle, wenn die Prüfung mehrere Monate nach dem Ende der Leistungszeiträume der beanstandeten Rechnungen stattgefunden habe, werde weder im Betriebsprüfungsbericht, noch in der vorliegenden Stellungnahme angeführt.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 3. Oktober 2005 brachte Mehmet A auf Fragen des Referenten, des Masseverwalters und des Finanzamtsvertreters zur GmbH im Wesentlichen vor, mit dieser Firma länger als mit den anderen Firmen - soweit erinnerlich vom Februar 1999 bis Anfang Oktober 1999 - zusammengearbeitet zu haben und sich bezüglich der an diese Subfirma vergebenen Aufträge nicht sicher zu sein. Z sei einmal oder vielleicht ein paar Mal bei Mehmet A gewesen. Ob er auch zu Fr. Z gegangen sei, wisse Mehmet A "wirklich nicht mehr". Auf Frage nach den an diese "Subfirma" vergebenen Aufträgen antwortete Mehmet A: "Ich bin mir nicht sicher".

Bezüglich der Art und Weise der Auftragserteilung und der Kontaktaufnahme mit der GmbH gab Mehmet A im Wesentlichen zu Protokoll: "Wir haben im 8. Bezirk, N-Gasse ... eine Baustelle gehabt. Er soll dort den Namen unserer Firma gesehen haben. Er hat uns ein Angebot unterbreitet, aber ich kann nicht so genau sagen, ob von ihm das Anbot an der Neudeckergasse hinterlassen wurde oder an uns weitergeschickt wurde. So sind wir ins Geschäft gekommen. Danach haben wir an Ihn noch vier oder fünf Aufträge gegeben. Nach diesem Anbot haben wir ihn zu unserem Büro eingeladen. So haben wir uns kennen gelernt." Die Bw. und die in Rede stehende GmbH hätten mit der Zusammenarbeit begonnen und hätten immer Verträge unterschrieben. Die Korrespondenz zwischen den Firmen sei immer an diese Adresse erfolgt. Die Überweisung sei immer auf das auf den Rechnungen ausgewiesene Konto erfolgt.

Zur Adresse in der in Rede stehenden Gasse führte A nach Einsichtnahme in einen Aktenordner des Masseverwalters ins Treffen, keine Angaben machen zu können, das sei die der Bw. bekannte Adresse.

Auf die Frage "Waren Sie selbst einmal an dieser Adresse" antwortete Mehmet A: "Ich kann mich nur so vage erinnern. Vielleicht, dass ich hingegangen bin, weil ich dort nichts zu tun gehabt hatte. Wieso ich dort hingegangen sollte, weiß ich nicht. Das ist keine Bestätigung, dass ich dort hingegangen bin. Vielleicht war es nur ein Höflichkeitsbesuch."

Auf die Frage zum Name J antwortete Mehmet A, anzunehmen, dass J Z der vollständige Name sei, wenn er sich nicht irre. Er sei Inhaber dieser Firma, ein dunkler Mann, ca. 1.75, etwas größer als der Befragte.

Der im Anschluss an Mehmet A einvernommene Suat A gab zu der in Rede stehenden "Subfirma" im Wesentlichen zu Protokoll, Herrn Z kennen gelernt zu haben, weil er immer zur Baustelle gekommen sei. Die Bw. habe länger mit dieser (Sub)Firma gearbeitet. Zu "A-Bau" führte Suat A ins Treffen, ein Gebäude für diese Firma fertig gestellt zu haben.

"Wir haben von der Fa. A-Bau S 100.000 als Prämie bekommen, weil wir die Baustelle um ein Monat früher fertig gemacht haben. Das, woran ich mich erinnern kann, ist, dass wir die Prämie durch diese Firma bekommen haben."

Zur Adresse in der in Rede stehenden Gasse erklärte Suat A, zu glauben, sich aber nicht sicher zu sein, dass diese Firma zwei Adressen gehabt hätten. Er habe mit seinen Bruder darüber gesprochen, die Bw. habe eine Berufung 1999 bzw. 2000 gehabt. Auf den Rechnungen stehe die in Rede stehende Gasse; die Bw. habe immer mit dieser Adresse Kontakt gehabt. Auf den Verrechnungsschecks der Bank sei diese Adresse angegeben. "Die Legung" der Verrechnungsschecks oder Einzahlungsbelege "erfolgte durch die Bw.; es war jedoch notwendig, regelmäßig den Empfänger mit seiner gesamten Adresse anzuführen."

Suat A erinnere sich, einmal an der in Rede stehenden Adresse im 2. Bezirk gewesen zu sein, es könnte Sommer gewesen sein. An der Adresse sei ein Geschäft gewesen, wie ein Büro, mit einer Eisentür und einem Zugang zur Gasse, draußen wie ein Geschäft. Seit der Betriebsprüfung habe Suat A Kenntnis von der zweiten Adresse.

Auf die Frage des Referenten nach dem Namen Dragana J antwortete Suat A, sich wirklich an nichts erinnern zu können.

Im Anschluss an die vom Masseverwalter beantragte Einvernahme der beiden Geschäftsführer wurde die dem UFS zugesandte Niederschrift der Bp (vom 10. Juni 2005) über die Einvernahme von der Bestandnehmerin der in Rede stehenden Geschäftsräume im 2. Wiener Gemeindebezirk - Dragana J - als Auskunftsperson verlesen, derzufolge J das Lager seit 1992 gemietet habe, um Sachen aus ihrem Lokal, das sie betreibe, abzustellen. Später habe sie dann das Lager einem ehemals guten Freund ihres Mannes, den Familiennamen wisse sie

nicht mehr, zur Nutzung, über die es einen Untermietvertrag gegeben habe, überlassen. Hr. Mu, welcher die Miete direkt an die Hausbesitzerin bezahlt habe, habe das Lager in weiterer Folge vielen Firmen zur Nutzung überlassen. Welche Firmen das gewesen seien, wisse J nicht. J, welche von Mu nicht gefragt worden sei, ob er das Lager anderen zu Nutzung überlassen dürfe, und sich auch nicht darum gekümmert habe, da Mu ohnehin die Miete bezahlt habe, könne nicht sagen, über welchen Zeitraum genau Mu das Lager genutzt habe. Über Frage des Betriebsprüfers nach der in Rede stehenden Subfirma gab J zu Protokoll, diese Firma bzw. einen Fr. Z nicht zu kennen, bzw. davon, dass diese GmbH jemals in dem Lager eingemietet gewesen sei, nichts zu wissen.

Nach der Verlesung der vom Bp mit Frau J aufgenommenen Niederschrift und der Äußerung von A Mehmet, Frau J nicht zu kennen, brachte der Masseverwalter vor: Der von J genannte Mieter Mu sei ein Untermieter, der es abermals weitervermietet habe. Somit liege ein Unteruntermietverhältnis vor, dessen tatsächliche Rekonstruktion nicht möglich erscheine. Nach Meinung des Masseverwalters wäre diese Person aufgrund des Unteruntermietverhältnisses nicht als Auskunftsperson heranzuziehen gewesen. Aufgrund der Tatsache, dass die in Rede stehende Adresse im 2. Wiener Gemeindebezirk auf sämtlichen Rechnungen der GmbH sowie auf dem Firmenstempel angeführt und für gültige Banküberweisungen herangezogen worden sei, habe die nunmehrige Gemeinschuldnerin davon ausgehen können, dass es sich bei dieser Adresse um den tatsächlichen Firmensitz der in Rede stehenden Baufirma gehandelt habe.

Dem Gesagten konterte der Vertreter des Finanzamts: "Dass sich die Vermieterin Dragana J an die" GmbH "nicht erinnern kann, die unter der Adresse ca. neun Monate befunden haben soll, ist für das Finanzamt nicht nachvollziehbar."

Auf die Feststellung von Mag Zach, dass von den Belegen, die der steuerliche Vertreter vorgelegt hatte und als OZ 1 zum Akt genommen worden waren, jener vom 20. September 1999 keine Geschäftsanschrift aufweise, antwortete der Masseverwalter nach Rücksprache mit dem Geschäftsführer der nunmehrigen Gemeinschuldnerin, dass es sich hierbei zwar um eine Unachtsamkeit der Sekretärin handle, jedoch der 2. Wiener Gemeindebezirk als Bestimmungsort angegeben sei.

Auf die Frage des Referenten nach der in der Vorladung vom 1. September 2005 thematisierten Klage gegen die GmbH folgte das Ersuchen des Masseverwalters, die Klage binnen vierzehn Tagen nachreichen zu dürfen, sowie die Äußerung vom 2. November 2005, mit der dem UFS vom Masseverwalter im Wesentlichen mitgeteilt wurde:

Die in Rede stehende Klage gegen den Masseverwalter der in Rede stehenden Subfirma auf Ausstellung von berechtigten Rechnungen existiere nicht, weil "sämtliche vom Einschreiter geführten Nachforschungen ergaben, dass eine derartige Klage nicht erhoben wurde". Sei die

Subfirma am 15. November 2001 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht worden, so sei sie ohne Abwicklungsstadium aufgelöst worden, womit einer allenfalls gegen das Unternehmen geführten Klage von vornherein jegliche Aussicht auf Erfolg versagt geblieben "wäre".

Abschließend hielt der Masseverwalter in der Äußerung vom 2. November 2005 fest, dass die Anweisung sämtlicher von der Subfirma während aufrechter Geschäftsbeziehung gelegten und auch prompt bezahlten Rechnungen durch die nunmehrige Gemeinschuldnerin ausschließlich mittels Banküberweisung erfolgt seien und die nunmehrige Gemeinschuldnerin niemals einen Zweifel oder ein Anlass zu begründeten Zweifeln an der Unternehmereigenschaft der in Rede stehenden Subfirma gehabt hätte. Es seien daher keinerlei Anhaltspunkte für die Nichtanerkennung der Vorsteuerabzugsbeträge gegeben.

rechtliche Würdigung

Wie bereits in der "rechtlichen Würdigung" zur Fa. X Bau GmbH ausführlich dargestellt, ist für die Wertung von Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 notwendig, dass die Rechnungen sämtliche der im Abs. 1 der letztzitierten Norm angeführten Kriterien erfüllen. Da der geschäftsführende Gesellschafter auch bei diesem in Rede stehenden Auftragsunternehmen im Streitjahr in Österreich nicht aufrecht gemeldet gewesen ist, sei auf die Ausführungen in der "rechtlichen Würdigung" zur Fa. Y Bau GmbH verwiesen. Das Gleiche gilt für die These des steuerlichen Vertreters, der Rechnungsaussteller sei die Gesellschaft und nicht ihr geschäftsführender Gesellschafter gewesen.

Im Gegensatz zu der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse des in Rede stehenden Auftragsunternehmens wiesen die Rechnungen als Geschäftsanschrift eine Adresse zu einem in einer Gasse im 2. Wiener Gemeindebezirk gelegenen Haus aus. Gab die als Zeugin am 10. Juni 2005 einvernommene Mieterin der auf den Rechnungen ausgewiesenen Topnummer zu Protokoll, die in Rede stehende Subfirma nicht zu kennen, so war aufgrund dieser Zeugenaussage die Rechnungsadresse in Verbindung mit den Meldedaten betreffend des geschäftsführenden Gesellschafters der Subfirma nicht dazu geeignet, die Richtigkeit der Annahme, das beauftragte Unternehmen hätte tatsächlich die in den Rechnungen angeführten Leistungen von der in den Rechnungen ausgewiesenen Adresse aus erbracht, zu beweisen. Anstatt die im Betriebsprüfungsbericht aufgezeigten, undurchsichtigen Verhältnisse durch Vorlage stichhaltiger Beweismittel zu erhellen und berichtigte, d. h. den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechende Rechnungen nachzureichen, vermeinte der steuerliche Vertreter in seiner Stellungnahme vom 6. August 2002 zum Ergänzungsersuchen vom 22. Juli 2002, dass die Gründe der Bp für die Bezeichnung der angegebenen Adresse als falsch ungeklärt erscheinen würden und die Bp dazu schlichtweg überhaupt nicht Stellung nehme, bzw. brachte (auch) bezüglich dieser GmbH in der Berufung vor, längere Zeit mit

dieser Firma zusammengearbeitet zu haben. Die Geschäftskontakte seien so intensiv gewesen, dass häufige persönliche Zusammenkünfte der beiden Gesellschafter Z und A praktisch kaum Anlass zu schriftlichen Verkehr gegeben hätten; durch die intensive und lange andauernde Zusammenarbeit der Bw. mit der in Rede stehenden Firma habe niemals Zweifel an deren Unternehmereigenschaft und deren tatsächliche Existenz bestanden.

Auch wenn die Übereinstimmung jener Adresse, unter der die Wiener Gebietskrankenkassa die Fa. Z Bau GmbH geführt hatte, mit der auf den Rechnungen ausgewiesenen (aber nicht im Firmenbuch eingetragenen) Geschäftsanschrift samt den im Firmenbuch über Antrag eingetragenen Daten für die Existenz der in Rede stehenden Firma sprechen könnte, standen dieser Annahme die Feststellungen der Bp im Betriebsprüfungsbericht in Verbindung mit den Ausführungen von Mehmet und Suat A (im Zuge der Berufungsverhandlung) zu den Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und dem in Rede stehenden Auftragsunternehmen samt den niederschriftlichen Angaben der Mieterin, das Lager untervermietet zu haben, entgegen.

Der Schutzzweckcharakter des in der Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters an die Bp adressierten Vorwurfs - den Grund, aus dem die Bp zu der Überzeugung gelange, dass die GmbH zu einem früheren Zeitpunkt nicht ihren Sitz an der auf den Rechnungen ausgewiesenen Adresse gehabt haben solle, wenn die Prüfung mehrere Monate nach dem Ende der Leistungszeiträume der beanstandeten Rechnungen stattgefunden habe, weder im Betriebsprüfungsbericht, noch in der vorliegenden Stellungnahme angeführt zu haben - wurde durch die (oben zitierten) Feststellungen in der Tz 15 des Prüfungsberichts (inkl. der rechtlichen Begründung für die Versagung des Vorsteuercharakters bezüglich der Steuerbeträge in den Rechnungen der Fa. Z Bau GmbH) ebenso wie mit der Zeugenaussage der Mieterin J zur gewerblichen Nutzung des Bestandobjekts offen kundig.

Zur Textpassage des Prüfberichts "Alle Angaben wie, bekannt gegebene Telefonnummern (Anschlüsse nicht mehr aufrecht bzw. nicht erreichbar) und Adressen (siehe obige Ausführungen) der GmbH, brachten keinerlei Aufschluss, wann und wo die GmbH und deren Gesellschaft Geschäftsführer ansässig sind und waren. Während des in den Rechnungen angegebenen Leistungszeitraumes lautete die Adresse der ... GmbH 1020 Wien, ... Gasse 16/4a. Diese Adresse kann nach dem oben dargestellten, jedoch keinesfalls die tatsächliche Betriebsadresse der ... GmbH gewesen sein." sei bemerkt: Mit seinen an die Bp adressierten Vorwürfen in der Stellungnahme zum Ergänzungsersuchen vom 22. Juli 2002 - die Bp selbst habe festgestellt, die Adresse nicht ausfindig gemacht haben zu können bzw. bleibe die Antwort auf die Frage, wieso es dann eine bestimmte Adresse nicht sein "kann", schuldig - legte der steuerliche Vertreter eine Grenze offen, wo nach der Lage des Falles nur die Geschäftsführung Angaben zum Sachverhalt machen hätte können. Hatte die Bw. einen

Auftrag an ein Subunternehmen vergeben, das während des gesamten Leistungszeitraums weder an der im Firmenbuch angegebenen Adresse, noch an der auf den Rechnungen angegebenen Adresse nachweislich ansässig gewesen war, so traf die Geschäftsführung der Bw., auch wenn sie sich in der Gegenäußerung als ausgesprochen sorgfältig bei der Auswahl ihrer Subunternehmer bezeichnet hatte, das mit der Vergabe von Aufträgen verbundene Auswahlverschulden und die damit verbundenen Rechtsfolgen.

Was die Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und der in Rede stehenden "Subfirma" betrifft, wurde deren fehlende Klarheit durch die vage Erklärung von Mehmet A (anlässlich der Berufungsverhandlung), mit dieser Firma länger als mit den anderen Firmen - soweit erinnerlich vom Februar 1999 bis Anfang Oktober 1999 - zusammengearbeitet zu haben, sich bezüglich der an diese "Subfirma" vergebenen Aufträge jedoch "nicht sicher zu sein" und "wirklich nicht mehr" zu wissen, ob er auch zu Fr. Z gegangen sei, während Z einmal oder vielleicht ein paar Mal bei Mehmet A gewesen sei, bestätigt.

Seitens des geschäftsführenden Gesellschafters der Bw. Mehmet A wurde die Art und Weise der Auftragserteilung und der Kontaktaufnahme mit der in Rede stehenden "Subfirma" gegenüber dem UFS in der Berufungsverhandlung in folgender Form dargestellt:

"Wir haben im 8.Bezirk, N-Gasse ... eine Baustelle gehabt. Er soll dort den Namen unserer Firma gesehen haben. Er hat uns ein Angebot unterbreitet, aber ich kann nicht so genau sagen, ob von ihm das Anbot an der Neudeckergasse hinterlassen wurde oder an uns weitergeschickt wurde. So sind wir ins Geschäft gekommen. Danach haben wir an Ihn noch vier oder fünf Aufträge gegeben. Nach diesem Anbot haben wir ihn zu unserem Büro eingeladen. So haben wir uns kennen gelernt. Wir haben begonnen, zusammenzuarbeiten. Wir haben immer Verträge unterschrieben. Die Korrespondenz zwischen unseren Firmen erfolgte immer an diese Adresse. Wir haben in diesen Monaten Februar bis Oktober 1999 korrespondiert, es war immer diese Adresse, die wir kannten. Die Überweisung erfolgte immer auf das Konto, das auf den Rechnungen ausgewiesen ist."

Mit dem Fehlen von Daten in dieser Schilderung, von denen ein eindeutiger Rückschluss auf den Ort der Geschäftsleitung der Subfirma und deren Rechnungsadresse gezogen hätte werden können, war die eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des beauftragten Subunternehmens anhand dieser Ausführungen nicht möglich.

Von den im Rahmen der Berufungsverhandlung protokollierten Angaben von Mehmet A, waren jene, a) zur Adresse in der in Rede stehenden Gasse keine Angaben machen zu können; b) die Antwort (auf die Frage "Waren Sie selbst einmal an dieser Adresse") "Ich kann mich nur so vage erinnern. Vielleicht, dass ich hingegangen bin, weil ich dort nichts zu tun gehabt hatte. Wieso ich dort hingegangen sollte, weiß ich nicht. Das ist keine Bestätigung, dass ich dort hingegangen bin. Vielleicht war es nur ein Höflichkeitsbesuch."; c) die Äußerung

der Annahme, dass J Z der vollständige Name sei, "wenn er sich nicht irre" (und dieser der Inhaber dieser Firma sei) mit den abgabenbehördlichen Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht, die sowohl vom steuerlichen Vertreter, als auch vom Masseverwalter im Berufungsverfahren angefochten wurden, vereinbar und waren daher nicht dazu geeignet, eine Unschlüssigkeit der Begründung der Bp im Betriebsprüfungsbericht nachzuweisen.

Von den Ausführungen Suat As anlässlich der Berufungsverhandlung ändern jene betreffend

a) der Adresse in der in Rede stehenden Gasse [zu glauben sich aber nicht sicher zu sein, dass die Firma zwei Adressen gehabt hätte; mit dem Bruder bzw. mit dem Finanzamt darüber gesprochen zu haben; immer mit der Adresse in der in Rede stehenden, auf den Verrechnungsschecks der Bank angegebenen Gasse Kontakt gehabt zu haben; sich daran zu erinnern, einmal an der in Rede stehenden Adresse im 2. Bezirk gewesen zu sein - An der Adresse sei ein Geschäft gewesen, wie ein Büro, mit einer Eisentür und einem Zugang zur Gasse, draußen wie ein Geschäft- und seit der Betriebsprüfung Kenntnis von der zweiten Adresse zu haben] und

b) der Legung der Verrechnungsschecks oder Einzahlungsbelege [Diese sei durch die Bw. erfolgt; die Anführung des Empfängers mit der gesamten Adresse sei notwendig gewesen] nichts an der Tatsache, dass sich auch der Bruder des im Jahr 1999 alleinigen Geschäftsführers der Bw. nicht an den Namen J so erinnern konnte.

Zum Namen J sei bemerkt, dass die von der Bp als Auskunftsperson am 10. Juni 2005 einvernommene Bestandnehmerin der in Rede stehenden Geschäftsräume im 2. Wiener Gemeindebezirk - Dragana J - bestätigte, weder diese Firma, noch einen Fr. Z zu kennen und das Objekt an einen Freund des Ehegatten der Mieterin - einem Herrn Mu, dessen Familienname die Auskunftsperson nicht mehr wisse - untervermietet zu haben. Auch wenn der Masseverwalter bezüglich der Angaben der in Rede stehenden Mieterin erklärt hatte, der Mieter Mu sei ein Untermieter, der es abermals weitervermietet habe (womit ein Unteruntermietverhältnis vorliege, dessen tatsächliche Rekonstruktion nicht möglich erscheine), änderte dieses Vorbringen nichts daran, dass sich an der in Rede stehenden Rechnungsadresse im Jahr 1999 nicht ein Büro, sondern nur ein Lager befunden hatte und für den Masseverwalter die Unmöglichkeit der Rekonstruktion der (Unter-) Mietverhältnisse an der Adresse in der in Rede stehenden Gasse außer Streit gestanden war.

Auch wenn der Masseverwalter bestreitet, dass J aufgrund des Unteruntermietverhältnisses nicht als Auskunftsperson heranzuziehen gewesen wäre, war die Bp dennoch gemäß § 115 Abs. 3 BAO dazu verpflichtet, die Angaben der Bw. und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Bw. zu prüfen und zu würdigen. Kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, und ist die Vorwegnahme

eines vermuteten Ergebnisses noch nicht aufgenommener Beweise nach den beiden Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1992, 91/16/0057, 0058, und 17. Dezember 2001, 97/14/0134, unzulässig, so war die Bp nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Ritz, BAO³, Tz 7 zu § 167 und die beiden letztzitierten VwGH-Erkenntnisse) dazu verpflichtet, auch die Bestandrechtsverhältnisse zwischen dem Vermieter und der Mieterin der in den Rechnungen angeführten Adresse zu (über)prüfen und die Bestandnehmerin J zu der in Rede stehenden GmbH zu befragen.

Von den dem UFS vorgelegten Belegen der "Subfirma", die als OZ 1 zum Akt genommen worden waren, war der Beleg vom 20. September 1999 ein weiterer Beweis für die Außerachtlassung der notwendigen Sorgfalt bei der Geschäftsführung der Bw. gegenüber dieser "GmbH", wenn der Masseverwalter nach Vorhalt des steuerlichen Vertreters des Finanzamts betreff des Fehlens einer Geschäftsanschrift auf dem Beleg - nach Rücksprache mit dem Geschäftsführer der nunmehrigen Gemeinschuldnerin - in der Berufungsverhandlung zu Protokoll gegeben hatte, es handle sich hierbei um eine Unachtsamkeit der Sekretärin. War dieser Zahlung keine Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG zugrunde gelegen, so war auch der Hinweis des Masseverwalters auf die Angabe des 2. Wr. Gemeindebezirks als Bestimmungsort auf dem Beleg vom 20. September 1999 für die Berufungsentscheidung ohne Belang.

Mit der Thematisierung der Rechtsfolgen bei Fehlen eines Firmenschildes an der Anschrift (in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp) bewies der steuerliche Vertreter der Bw. zwar seine Kenntnisse von den Bestimmungen der Gewerbeordnung, ohne mit diesen Ausführungen die tatsächliche Beteiligung der in Rede stehenden "Subfirma" am allgemeinen Wirtschaftsverkehr von dieser Geschäftsadresse in einer für außen stehende Personen ersichtlichen Form glaubhaft machen zu können, und widerlegte die Beweiskraft seiner Behauptung, "die Bw. ist ausgesprochen sorgfältig bei der Auswahl ihrer Subunternehmer".

Aufgrund der obigen Ausführungen war der Bestand des im § 11 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994 angeführten Rechnungsmerkmals zu verneinen und die Berufung gegen den angefochtenen Bescheid auch in diesem Punkt gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Ausführungen zu den oben genannten Subfirmen
--

Mit der Berufung brachte der steuerliche Vertreter bezüglich der drei in Rede stehenden Subfirmen insgesamt im Wesentlichen vor: Die Feststellungen der Bp hätten dafür ausgereicht, die leistenden Unternehmen eindeutig zu identifizieren (, "sonst wären so umfangreiche Erhebungen wohl nicht möglich gewesen"). Die Auftragsschreiben seien an die in den Rechnungen angeführten, in zwei Fällen mit den Angaben des Firmenbuches identischen Adressen erfolgt. Für den Fall, die leistenden Unternehmen wären nicht an diesen Standorten ansässig gewesen, hätten sie die Auftragsschreiben nicht erhalten können.

In Anschluss an die Zitate aus Kranich - Siegl - Waba - Kommentar zur Mehrwertsteuer III, zu § 11, Seite 45 RZ 104ff, laut dem sich ergebe, dass „für diese Angabe jede Bezeichnung ausreichend (ist), die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmers möglich macht. (...) Die Angabe der Straße oder der Hausnummer ist nicht erforderlich, wenn die Feststellung des leistenden Unternehmers auch ohne diese Angaben eindeutig und leicht möglich ist. (...) Name und Anschrift des leistenden Unternehmers können gemäß § 11 Abs. 4 UStG 1972 (gleichlautend mit UStG 1994) auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung selbst oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist.“, wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass auf jeder Rechnung der leistende Unternehmer deren Firmenbuchnummer angeführt sei, womit eine eindeutige Identifizierung ermöglicht worden sei.

Im Übrigen bestritt der steuerliche Vertreter, dass ein Strafcharakter hinsichtlich der im Prüfbericht als Begründung für die Streichung der Vorsteuern zitierten Gesetzesstelle gegeben sei bzw. dass eine Haftung des Leistungsempfängers für die Umsatzsteuerschuld des leistenden Unternehmers für die Leistungen gem. des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im UStG 1994 und in der BAO vorgesehen sei, erklärte, dass die Vermutung insofern, als auf die Frage, ob die leistenden Unternehmen die in Rechnung gestellten Umsatzsteuern gemeldet und/oder abgeführt hätten, im o. a. Prüfbericht in keiner Weise eingegangen werde, nahe liege, dass eine entsprechende Überprüfung nicht durchgeführt worden sei, und erkannte darin einen Verfahrensmangel, "könnte doch die Erhebung der Umsatzsteuer und das zusätzliche Verwehren des Vorsteuerabzuges zu einer Bereicherung des Bundes führen, der zur Systematik des UStG 1994 in eindeutigen Widerspruch steht".

In der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 8. Juli 2002 hielt die Bp dem steuerlichen Vertreter vor, dass die Argumentation der Bw. dem eindeutigen Wortlaut des UStG 1994 und ebenso der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes widerspreche, zitierte hiezu die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 99/13/0020 (Auf der Rechnung muss eindeutig der Name und die Anschrift des tatsächlich leistenden Unternehmers angeführt sein. Eine falsche Anschrift ist nicht nur ein kleiner Formalfehler, der dem Vorsteuerabzug nicht hinderlich wäre (s.a. VwGH 2000/14/0152)) und 95/13/0029, 072 (Eine Rechnung berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug, wenn an der angegebenen Anschrift die fakturierende Gesellschaft nicht existent war.), behauptete, dass der Vorwurf, dass "Verfahrensmängel betreffend der Erhebung der Meldung bzw. Abfuhr der Umsatzsteuer durch die Subfirmen selbst durch die Bp" thematisiert worden waren, "insofern jeglicher Grundlage entbehrt, da die entsprechenden Erhebungen sehr wohl durchgeführt wurden und unter Wahrung des Steuergeheimnisses rechtlich gewürdigt wurden" und vertrat die

Rechtsmeinung, dass solche Daten der Abgabepflichtigen oder deren steuerlichen Vertreter nicht zugänglich zu machen seien.

Mit der mit 6. August 2002 datierten Gegenäußerung stellte der steuerliche Vertreter in Hinblick auf das Fehlen eines Hinweises auf die fehlende Wiederaufnahme des Verfahrens den Antrag auf Nichtigerklärung des angefochtenen Bescheides mit der Begründung, dass ihm die Rechtsgrundlage fehle, weil er in einem abgeschlossenen Verfahren ergangen sei, stufte die Vorgangsweise der Bp in allen diesen Sachverhalten als in ungerechtfertigtem Maß fiskalisch ein, und führte im Übrigen im Wesentlichen ins Treffen: Die Bw. habe insgesamt um mehr als € 1.165.236,22 (S 16.034.000) Fremdleistungen im Jahr 1999 zugekauft; ausgerechnet jene Sublieferanten, bei denen die Beschaffung von berechtigten (bzw. gegebenenfalls zu berichtigenden) Rechnungen nicht mehr möglich sei, habe die Betriebsprüfung wegen formaler Mängel beanstandet. Der Verdacht liege nahe, dass die Betriebsprüfung überhaupt nur jene Rechnungen bemängelt habe, bei denen die Beschaffung von allenfalls zu berichtigenden Rechnungen nicht mehr möglich sei.

Die tatsächlichen Bauausführungen der Subunternehmer seien nicht einmal mit einem Wort in Zweifel gezogen worden.

Abschließend zog der steuerliche Vertreter den Schluss, dass der formalrechtliche Aspekt in dieser Angelegenheit zu einer vom Gesetz in den gegebenen Leistungszeiträumen nicht gewollten Rechtsfolge führe. Dass die geplanten Regelungen der Umsatzsteuernovelle 2002 im Ergebnis auf Leistungszeiträume des Jahres 1999 rückwirken sollen, entbehre jeder rechtsstaatlichen Grundlage.

rechtliche Würdigung

Wie bereits aus den obigen Ausführungen unter den Punkten "rechtliche Würdigung" zu den "Subfirmen" X Bau GmbH, Y Bau GmbH und Z Bau GmbH ersichtlich, konnten die umfangreichen Erhebungen der Bp zwar nicht die eindeutige Identifizierung der leistenden Unternehmen ermöglichen, jedoch den Bestand von Gelegenheiten nachweisen, die zum Handeln der Bw. in der Absicht, Rechnungen von welchem im Firmenbuch auch immer eingetragenen Unternehmen zwecks Geltendmachung der in diesen ausgewiesenen Steuerbeträge als abzugsfähige Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 zu erhalten, führten. Als Beweis dafür seien die von der Bp festgestellten Rechnungsmängel bei den im Betriebsprüfungsbericht festgestellten Rechnungen dieser "Subfirmen" genannt. Weiters die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Gegenäußerung, mit diesen der Bp vorgehalten wurde, a) die tatsächlichen Bauausführungen der Subunternehmer nicht einmal mit einem Wort in Zweifel gezogen zu haben; b) bei Zukäufen an Fremdleistungen um mehr als € 1.165.236,22 (S 16.034.000) im Jahr 1999 ausgerechnet jene Sublieferanten, bei denen

die Beschaffung von berichtigten (bzw. gegebenenfalls zu berichtigenden) Rechnungen nicht mehr möglich sei, wegen formaler Mängel beanstandet zu haben.

Auch das Argument in der "Gegenäußerung", demzufolge die Bp die tatsächlichen Bauausführungen der Subunternehmer nicht in Zweifel gezogen habe, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, wenn das Fehlen schon allein eines einzigen der im § 11 Absatz 1 UStG 1994 mit den Ziffern 1 bis 6 bestimmten Rechnungsmerkmalen ausreichend ist, die Anerkennung des Vorsteuerabzuges hinsichtlich des in der jeweiligen Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrages zu versagen.

Was die Geschäftsführung betrifft, war von der Tatsache, dass die Bw. seit dem Jahr 1998 steuerlich vertreten gewesen war, darauf, dass Mehmet A rudimentäre Kenntnisse in abgabenrechtlichen Angelegenheiten schon im Gründungsjahr der Bw. gehabt haben musste, zu schließen. Insofern bestätigte auch der Verweis des steuerlichen Vertreters in der Gegenäußerung auf den Zukauf von Fremdleistungen um mehr als € 1.165.236,22 (S 16.034.000) im Jahr 1999, dessen Kritik an der Thematisierung von Sublieferanten, bei denen die Beschaffung von berichtigten (bzw. gegebenenfalls zu berichtigenden) Rechnungen nicht mehr möglich sei, und die Äußerung des naheliegenden Verdachts, die Bp habe überhaupt nur jene Rechnungen bemängelt, "bei denen die Beschaffung von allenfalls zu berichtigenden Rechnungen nicht mehr möglich ist", die Sorgfältigkeit der Geschäftsführung der Bw. hinsichtlich der Einhaltung der Umsatzsteuervorschriften gegenüber bestimmten Firmen in lediglich eingeschränktem Umfang.

Aufgrund der obigen Ausführungen im gegenständlichen Punkt der Berufungsentscheidung sowie der Ausführungen unter den Punkten "rechtliche Würdigung" zu den in Rede stehenden Subfirmen in diesem Bescheid vermochte weder das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Gegenäußerung, derzufolge der formalrechtliche Aspekt in dieser Angelegenheit zu einer vom Gesetz in den gegebenen Leistungszeiträumen nicht gewollten Rechtsfolge führe, noch die Rechtsansicht, derzufolge es jeder rechtsstaatlichen Grundlage entbehre, dass die geplanten Regelungen der Umsatzsteuernovelle 2002 im Ergebnis auf Leistungszeiträume des Jahres 1999 rückwirken sollten, eine Mangelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides nachzuweisen. War der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ein Erstbescheid, so waren die Ausführungen betreffend einer Wiederaufnahme für die Berufungsentscheidung belanglos. Dass eine Berufung gegen einen nicht ergangenen Wiederaufnahmebescheid nicht erhoben worden war, gab der Masseverwalter im Zuge der Berufungsverhandlung zu Protokoll.

Es war daher die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 insgesamt gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. Jänner 2006