



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1000 Wien, A-Straße 1, vertreten durch SWB Steuer- und Wirtschaftsberatungsges.m.b.H., 1130 Wien, Biraghigasse 31, vom 29. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Regierungsrat Amtsdirektor Elisabeth Gürschka, vom 5. Juli 2011 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist ein in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführtes Unternehmen. Der alleinige geschäftsführende Gesellschafter des Betriebs ist der Führer der Bw. Dr.. O. W., ein Akademiker mit Spezialisierung auf den Gebieten der Behandlung der A-Medizin. Den Angaben des geschäftsführenden Gesellschafters in einem Printartikel zufolge hat sich die Gesellschaft zum Ziel gesetzt, dem ... bedürftigen Menschen eine .... Betreuung ..... anzubieten. Experten ..... untersuchen xxxxxxxx und legen dabei Wert auf eine äußerst individuelle Betreuung. Die Bw. kooperiert mit XY und anderen Institutionen, die der Befindlichkeit des Kunden dienen.

Strittig ist der Firmencharakter der Fa. A-GmbH, die der Bw. für Sanierungsarbeiten in der Betriebsstätte Rechnungen vom 23. Dezember 2008 bzw. 15. Jänner 2009 über einen Betrag € 39.550 zuzüglich 20% Umsatzsteuer von € 7.910 gelegt hatte. Der steuerliche Vertreter bejahte diese Rechtsfrage, in dem er mit den Abgabenerklärungen für das Jahr 2009 die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als gemäß [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) abzugsfähige

Vorsteuer sowie den in der Rechnung ausgewiesenen Nettobetrag von € 39.550 als Betriebsausgabe gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) geltend gemacht hatte.

Zur Fa. A-GmbH hielt der Prüfer dem steuerlichen Vertreter mit dem mit 9. März 2011 datierten Schreiben anlässlich einer Außenprüfung betreffend u. a. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2009 vor: Aus eingehenden Überprüfungsmaßnahmen der Finanzbehörde sei bekannt, dass das in Rede stehende Unternehmen bereits seit 2008 nicht mehr existent sei, keinerlei Tätigkeit mehr ausgeführt habe und an der Rechnungsadresse B-Straße 1 nie ansässig gewesen sei (dort sei nur ein Postfach gemietet worden). Im Wirtschaftsjahr 04/2008-03/2009 habe die Gesellschaft insgesamt drei Rechnungen in Höhe von netto € 39.550 an die Bw. gelegt, wobei auszuschließen sei, dass die Arbeiten von demselben Unternehmen erbracht worden seien. In diesem Zusammenhang *ersuchte der Prüfer den steuerlichen Vertreter um Beantwortung der Fragen „Wie ist die Geschäftsbeziehung zustande gekommen? Wer war die handelnde Kontaktperson? Mit wem wurde über die Leistungen, Preis u. Konditionen verhandelt? Wie wurde kommuniziert? Hat postalischer Kontakt zum Unternehmen stattgefunden? Wo wurden die Treffen für Auftragerteilung und Baubesprechung abgehalten? Waren Sie am Geschäftssitz der Gesellschaft jemals zugegen? Wie erfolgte die Angebotslegung (Vorlage des Angebotes)? Wurden auch weitere Angebote von Mitbewerbern eingeholt? Warum wurde der Auftrag an das genannte Unternehmen vergeben? Wie wurden die Arbeiten durchgeführt? Wer waren die Arbeiter? Vorlage von Stunden- und Arbeitsaufzeichnungen, Kostenabrechnungen. In welcher Weise sind die Zahlungen erfolgt?“* und forderte die Namhaftmachung der tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge im Zuge der Empfängernennung gem. [§ 162 Abs. 1 BAO](#).

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Mai 2011 zeigte der steuerliche Vertreter dem Prüfer folgende Stellungnahme des Dr. W. an:

*„Die Fa. A-GmbH wurde mir von einem Patienten (ich glaube, es war ein polnischer Arbeiter) empfohlen, nachdem ich mich über die schlechte Qualität der von B. geleisteten Arbeit beschwert hatte. Da zum Umbau nur die Weihnachtsferien zur Verfügung standen und die Fa. A-GmbH im Gegensatz zu anderen Baufirmen sofort bereit war, die Arbeiten durchzuführen, wurde der Auftrag unmittelbar nach der ersten Besprechung und der verbindlichen Kostenschätzung per Handschlag vergeben.*

*Ausschlaggebend war die Zusage, mit Beginn nach den Ferien mit den Arbeiten fertig zu sein. Die erste Kontaktaufnahme fand nach einem Anruf des Baumeisters in meiner Betriebsstätte statt. An den Namen des Baumeisters kann ich mich nicht mehr erinnern. Wie auch, ich komme täglich mit zig Menschen zusammen. Er machte jedoch einen kompetenten Eindruck auf mich und hat die Arbeiten zeitgerecht und in guter Qualität erledigt. Welche Arbeiter dabei beschäftigt waren, kann ich nicht sagen, da ich in dieser Zeit geschäftlich im Ausland war*

*(Gespräche und Verhandlungen zur Errichtung einer Wirkungsstätte in der H.C.C.). Die Arbeiten wurden, glaube ich, von meiner Ex-Frau beobachtet; jedenfalls fand die Geldübergabe durch sie statt.*

*Daran, mir einen Firmenbuchauszug vorlegen zu lassen, habe ich nicht gedacht. So etwas habe ich in meinem ganzen Leben nicht gemacht. Ich wickle Geschäfte mit Handschlag ab. Ebenso wenig habe ich mich um den Firmensitz gekümmert.“*

Im Gefolge der Außenprüfung verneinte das Finanzamt den Vorsteuercharakter bzw. Betriebsausgabencharakter der in der Rechnung der Fa. A-GmbH ausgewiesenen Summen, in dem es mit Bescheiden die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2009 wieder aufnahm und die Umsatzsteuer samt Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2009 neu festsetzte, letzteres mit folgender aus Tz 4 der mit 30. Juni 2011 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der in Rede stehenden Außenprüfung in Verbindung mit Tz 4 des Prüfberichts gemäß § 150 BAO ersichtlichen Begründung, dass abgabenbehördlichen Feststellungen zufolge das Unternehmen bereits seit September 2008 keine Tätigkeit mehr ausführe. Seither sei der vermeintliche Betriebssitz in der B-Straße 1 ein Postkasten; dort sei weder die Unternehmensleitung, noch der Betrieb jemals ausgeführt worden. Von den das abweichende Wirtschaftsjahr 2009 betreffenden Rechnungen seien zwei Teilrechnungen im Dezember 2008 und die Schlussrechnung im Jänner 2009 gelegt worden, die alle per Barzahlung beglichen wurden.

Die Geschäftsanbahnung mit der in Rede stehenden Firma sei durch Empfehlung eines Kunden der Bw. begonnen worden, worauf durch telefonische Kontaktaufnahme der für die vermeintliche A-GmbH handelnden Person, welche durch die Bw. zum Zeitpunkt der Außenprüfung nicht namentlich genannt werden konnte, und nach mündlicher Auftragerteilung das Geschäft vereinbart worden sei.

Gemäß dem dargelegten Sachverhalt sei ein formeller Rechnungsmangel in Namen des Leistungserbringers und dessen Adresse gegeben, weshalb die Rechnungen der in Rede stehenden Firma nicht zum Vorsteuerabzug gemäß [§ 12 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994](#) berechtigen würden. Da der Bw. durch Zweifel über den Empfänger der Beträge bedingt zur Nennung des Empfängers gemäß [§ 162 Abs. 1 BAO](#) aufgefordert worden sei, ohne dass eine Bezeichnung des tatsächlichen Empfängers im Laufe des Abgabenverfahrens erfolgt sei, sei die Absetzung der Betriebsausgaben entsprechend des [§ 162 Abs. 2 BAO](#) zwingend nicht anzuerkennen.

Mit der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die der Betriebsprüfung vorliegende Rechnung sämtliche vom Gesetz geforderten Merkmale einer ordnungsgemäßen Rechnung aufweise, die da seien: Name und Anschrift des leistungserbringenden Unternehmens; Umsatzsteueridentifikationsnummer des

leistungserbringenden Unternehmens; Firmenbuchnummer und Steuernummer seien vermerkt gewesen; Name und Anschrift des leistungsempfangenden Unternehmens; Umsatzsteueridentifikationsnummer des leistungsempfangenden Unternehmens.

Tatsächlich fehle die Angabe des Leistungszeitraums. Es sei jedoch vom Geschäftsführer der Bw. der Betriebsprüfung bekanntgegeben worden, dass die Arbeiten erfolgt seien, während die Betriebsstätte anlässlich des Weihnachtsurlaubs 2008 geschlossen gewesen sei.

Der Feststellung in der Tz 4 Pkt. 1 NS, derzufolge die in Rede stehende Firma seit September 2008 keine Tätigkeit mehr ausgeführt habe, an der angegebenen Adresse nur einen Postkasten besessen habe und dort weder die Unternehmensleitung, noch der Betrieb jemals ausgeführt worden sei, konterte der steuerliche Vertreter, dass Dr. W. die in Rede stehende Firma bereits Mitte des Jahres 2008 von einem ihm nicht mehr erinnerlichen Patienten empfohlen worden sei. In der Folge habe ein Mitarbeiter der in Rede stehenden Firma die Betriebsstätte, in welcher die Sanierungsarbeiten geplant waren, besichtigt; die Durchführung der Arbeiten in den Weihnachtsferien des Jahres 2008 sei vereinbart worden.

Der Versagung des Vorsteuerabzugs mit Hinweis auf § 11 UStG, wonach eine Rechnung im Sinn des Umsatzsteuergesetzes den richtigen Namen und die richtige Anschrift des leistenden Unternehmens ausweisen müsse, hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass Dr. W. zu dem Zeitpunkt, als die Bauarbeiten in Auftrag gegeben worden seien, keine Zweifel an den Angaben seiner Kontaktperson haben hätte können.

Der richtige Name des leistenden Unternehmens sei dem Firmenbuch zu entnehmen gewesen. Die auf der Rechnung angeführte Adresse sei jene, welche im Firmenbuch zum Zeitpunkt der Bauausführung eingetragen gewesen sei. Zwar werde von der Betriebsprüfung behauptet, dass seit September 2008 dort nur mehr ein Postkasten bestanden habe, jedoch werde nicht darauf eingegangen, dass sich die Firmenleitung laut Rechnungsanschrift an der angegebenen Adresse im Erdgeschoss Raum X befunden habe.

Es bleibe offen und sei höchst unwahrscheinlich, ob es der Betriebsprüfung im Nachhinein überhaupt möglich war, festzustellen, dass „weder die Unternehmensleitung noch der Betrieb dort jemals geführt wurde“. Dass im Rahmen des Konkursverfahrens oder schon vorher die Adresse „aufgelassen“ worden sei, scheine wahrscheinlich, dürfe aber nicht „rückwirkend“ der Bw. zur Last gelegt werden.

Tatsache sei, dass bis heute im Internet die in Rede stehende Firma auch mit einer weiteren Adresse - 1000 Wien, C-Straße 2 - aufscheine. Es stelle sich daher die Frage, ob der Ort der Tätigkeit nicht an diese Adresse verlegt worden sei. Auf die Tatsache dieser weiteren Adresse sei im Rahmen der Prüfung nicht eingegangen worden.

Mit der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009 hielt der steuerliche Vertreter zur Verweigerung der Anerkennung des Rechnungsbetrages als Rechtsfolge

des [§ 162 BAO](#) fest, dass sich der Geschäftsführer diesbezüglich nicht geweigert habe, sondern dass er dazu keine weiteren Angaben machen konnte, als der Rechnung und der Zahlungsbestätigung zu entnehmen seien. Beide Belege würden eine handschriftliche Unterschrift aufweisen, die mit den Anfangsbuchstaben ABC... beginne.

Nachdem der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer der Fa. A-GmbH ein Y. Abc sei, habe der Geschäftsführer keine andere Angabe über den Empfänger des Rechnungsbetrages machen können. Zwar habe sich Dr. W. bei der Rechnungsbezahlung keinen Lichtbildausweis des Empfängers vorlegen lassen, es müsse aber aus den Unterschriften gefolgert werden, dass es sich um Herrn Abc gehandelt habe.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt der Prüfer dem steuerlichen Vertreter zum leistenden Unternehmen vor, festgestellt zu haben, dass durch das Unternehmen im Zeitraum der Rechnungslegungen keine Tätigkeit erfolgt sei. Ab September 2008 habe das Unternehmen ausschließlich als Scheinfirma fungiert. Am publizierten Betriebssitz sei stets nur ein Postkasten gemietet gewesen. Zu keiner Zeit sei ein Büro vorhanden gewesen, womit ein tatsächlicher Betriebssitz nicht vorhanden gewesen sei.

Das leistende Unternehmen sei von unbekannten Hintermännern als Scheinfirma missbraucht worden, die durch Deckungsrechnungen Aufwendungen und Vorsteuern für andere Unternehmen lukriert und zur Verschleierung von organisiertem Sozialbetrug gedient habe (Prüfbericht A-GmbH vom 22. Juni 2009).

Hinsichtlich der genannten Sachverhalte seien im Zuge der Außenprüfung in Tz 4 PB unter Verweis auf die Niederschrift vom 30. Juni 2011 die Berechtigung zum Vorsteuerabzug sowie die Absetzung als Betriebsausgaben im Sinn des [§ 162 Abs. 2 BAO](#) verwehrt worden.

Wider die Berechtigung des Vorsteuerabzuges fügte der Prüfer einem Zitat aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Mai 1997, [94/13/0230](#) hinzu, dass Ergebnissen von Erhebungen und Prüfungsmaßnahmen des leistungserbringenden Unternehmens zufolge das Unternehmen an der angegebenen Adresse nie ansässig gewesen sei. Es sei lediglich ein Postkasten gemietet gewesen.

Entgegen der Meinung der Bw. sei durch die Angabe der falschen Adresse, sei sie auch im Firmenbuch als Betriebssitz vermerkt, des leistungserbringenden Unternehmens die Formalvoraussetzung der Rechnungslegung gemäß § 11 UStG nicht erfüllt, wodurch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu versagen sei. Daran ändere auch nichts, dass nach einer Information aus dem Internet das leistende Unternehmen unter einer anderen Adresse aufscheine, wobei diese Adresse zum anderen der laut Firmenbuch aufgelassene ehemalige Betriebssitz gewesen sei, wonach die Information als veraltet anzusehen sei.

Hinsichtlich der Verwehrung der Betriebsausgaben warf der Prüfer der Bw. vor, dass diese der Aufforderung zur Empfängernennung im Zuge der Prüfung zur Nennung der wahren Leis-

tungsempfänger aufgefordert worden sei, verwies auf die Bestimmungen des [§ 162 BAO](#), behauptete, im Rahmen des Ermessens der Abgabenbehörde zur Durchführung der Empfängerbenennung berechtigt gewesen zu sein, da die Empfänger der Beträge bzw. die Höhe der Beträge nicht ohne Zweifel festgestanden seien, zitierte aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 11. Mai 1983; 83/13/0030, 0031; 28. Mai 1997, 94/13/0230, und 2. März 1993, 91/14/0144, verneinte das Vorliegen einer üblichen Gestaltung der Geschäftsabläufe mit der Begründung, dass a) die Bw. weder Personenangaben geben habe können, durch die das Geschäft zustande gekommen sei, noch den wahren Leistungsempfänger nennen habe können, b) die gesamte Auftragsteilung und Anbotslegung mündlich erfolgt und Zahlungen bar geleistet worden seien; c) Arbeitsaufzeichnungen nicht vorgelegen seien, und führte wider die Stichhaltigkeit der Argumentation, derzufolge durch die Empfängerunterschrift bei Zahlungserhalt bereits die Empfängeridentität festzustellen wäre, ins Treffen, dass die erwähnte Unterschrift abweichend jener Unterschrift im Unterschriftenprobenplatte des Firmenbuchs sei, wodurch sich der Verdacht auf den Missbrauch des leistenden Unternehmens durch unbekannte Personen verhärtete.

Auf die Mitteilung des steuerlichen Vertreters vom 2. November 2011 an das Finanzamt, derzufolge die Bw. eine weitere Stellungnahme zu den Berichtsausführungen für nicht notwendig erachte, folgte der Bericht des Finanzamts vom 2. Dezember 2011, mit dem die Berufung der Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vorgelegt wurde.

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

In verfahrensrechtlicher Hinsicht haben die Abgabenbehörden gemäß [§ 115 Abs. 1 und 3 BAO](#) die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, sowie die Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen muss.

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde gemäß [§ 162 Abs. 1 BAO](#) verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß [§ 162 Abs. 1 BAO](#) ver-

langten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommtt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 1 zu § 166, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Dezember 1994, 93/16/0191, und 28. Juni 1995, 89/16/0014, heißt beweisen, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeiführen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, 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 wahrscheinlicher erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 8 zu § 167, samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Februar 1994, [92/15/0159](#); 21. September 2009, [2009/16/0033](#); 23. September 2010, [2010/15/0078](#); 28. Oktober 2010, [2006/15/0301](#); 26. Mai 2011, [2011/16/0011](#)).

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Für den Fall, dass der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziffer 1 ausführt, ist er gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 BGBI. Nr. 663/1994 in der Fassung des BGBI. I Nr. 99/2007 berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet, eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

Diese Rechnungen müssen 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. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag € 10.000 übersteigt, ist weiter die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer- Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
3.	die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4.	den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5.	das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6.	den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

-	das Ausstellungsdatum;
-	eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
-	soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer- Identifikationsnummer.

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze sinngemäß. Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind.

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 näher bezeichnete Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen. Die Rechnungen müssen nach [§ 11 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994](#) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten.

Für den Fall, dass eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben enthält, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Rechnung kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung - auch unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs - zum Ausdruck gebracht hat (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 6. Juli 2006, 2006/15/0183, und vom 2. September 2009, 2008/15/0065), kann im Zusammenhang mit an den Unternehmer erbrachten Leistungen der Vorsteuerabzug nach [§ 12 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994](#) erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden, in welchem - zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss in einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des [§ 11 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994](#) sowohl der richtige Name als auch die richtige Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers angegeben sein. Ob in einer Rechnung die richtige Anschrift angegeben ist, ist eine auf der Tatssachenebene zu beantwortende Sachverhaltsfrage (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2007, 2004/13/0133, bzw. 28. Februar 2007, 2004/13/0039).

Im gegenständlichen Berufungsfall war das Vorliegen des im [§ 11 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994](#) angeführten Rechnungsmerkmals zu verneinen, weil das Firmenbuch ein öffentliches Register in Österreich ist, in dem die wichtigsten rechtserheblichen Tatsachen und Rechtverhältnisse von Unternehmen und anderen Institutionen, die dem Handelsrecht unterliegen, eingetragen sind; das als automationsunterstützter Ersatz für die händisch geführten Handels- und Genossenschaftsregister im Jahr 1991 eingeführte Verzeichnis ist über das European Business Register mit anderen europäischen Handelsregistern verknüpft und grenzübergreifend einsehbar. Ist die Bw. mit deren geschäftsführenden Gesellschafter im Firmenbuch registriert, so war dem Geschäftsführer der Bw. die Veranlassung einer Abfrage der Firmenbuchdaten zur Firma A-GmbH und deren Kontrolle vor Auftragerteilung zuzumuten. Hätte der geschäftsführende Gesellschafter an eine solche Abfrage gedacht, so hätte er sich zeitgerecht Kenntnis darüber verschaffen können, dass die Adresse 1000 Wien, C-Straße 2/2 die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsanschrift der die Rechnungen ausstellenden Firma solange gewesen war, bis durch die Übernahme der letztgenannten Firma durch Y. Abc am 10. Juni 2008 bedingt die am 12. Juni 2008 (!) beantragte Abänderung des Eintrags auf „1000 Wien, B-Straße 1, Raum X, Erdgeschoß“ am 21. Juni 2008 im Firmenbuch vollzogen wurde. Die Annahme, die Firmenleitung hätte sich an der in der Rechnung vom 15. Jänner 2009 angegebenen Adresse im Erdgeschoß, Raum X, befunden, war aufgrund des (auch der Rechnung der Firma A-GmbH vom 15. Jänner 2009 ersichtlichen) Begriffs „Raum“ zu verneinen,

weil als Raum **allgemein** ein Zimmer, ein zum Nutzen verwendeter, umschlossener Teil eines Gebäudes, in der Physik ein „Behälter“ aller Dinge umschrieben wird; Unterbegriffe des in Rede stehenden Begriffs sind beispielsweise der Abstellraum, der Aktionsraum, der Arbeitsraum, der Aufenthaltsraum, der Außenraum, der Ausstellungsraum, der Bastelraum, der Besprechungsraum, der Bürraum, der Computerraum, der Empfangsraum, der Erholungsraum, der Erlebnisraum, der Essraum, der Fitnessraum, der Frühstücksraum, der Gastraum, der Gemeinschaftsraum, der Gewerberaum, der Großraum, der Gruppenraum, der Hauptraum, der Kellerraum, der Konferenzraum, der Kontrollraum, der Kühlraum, der Lagerraum, der Luftschutzraum, der Maschinenraum, der Materialraum, der Mehrzweckraum, der Nassraum, der Tresorraum, der Umkleideraum, der Versammlungsraum, der Waschraum, der Werkraum, der Wohnraum. Bezeichnet die Postanschrift das Ziel in Adressform, an das eine Postsendung zugestellt werden soll, so wurde die Frage, ob es sich bei dem „Raum“ um ein Postfach oder um eine physische Adresse mit einem Briefkasten handelt, klar und eindeutig durch die abgabenbehördlichen Erhebungsergebnisse, die den Briefkastencharakter der Firma A-GmbH dokumentierten, beantwortet.

Allein die in der Rechnung der letztgenannten Firma vom 15. Jänner 2009 ausgewiesene Firmentelefonnummer - 0664 0000000 - war als Nachweis für den Charakter der Rechnungsanschrift als Geschäftssadresse unzureichend, weil die ersten vier Ziffern dieser Nummer die Vorwahlnummern einer Österreichischen Mobilfunkgesellschaft mit eigenem GSM- und UMTS-Netz, inkl. Vorangestellter Vorwahl für das Netz sind und damit den Bestand einer Nummer eines tragbaren Telefons, das über Funk mit dem Telefonnetz kommuniziert und daher ortsunabhängig eingesetzt werden kann, bewiesen.

Die obigen Ausführungen ließen den Rückschluss darauf, dass an dem in der Rechnung vom 15. Jänner 2009 angeführten Raum die Fa. A-GmbH dort keine Geschäftstätigkeit ausgeübt hatte, zu. Damit war nicht nur die Verletzung von Formvorschriften des § 11 UStG 1994 festzustellen, sondern beweiswürdigend auch davon auszugehen, dass an der angeführten Anschrift von der Fa. A-GmbH keine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden war, weshalb der Vorsteuerabzug aus materiellen Gründen zu versagen war.

Dass es der Rechnung vom 15. Jänner 2009 an dem im [§ 11 Abs. 1 Ziffer 3 UStG 1994](#) angeführten Rechnungsmerkmal gemangelt hatte, war anhand der der Rechnung ersichtlichen Leistungsbeschreibung festzustellen, wenn diese wie folgt lautet:

*„Pos 19 Baumeisterarbeiten: Einrichtung der Baustelle, Mauerdurchbruch herstellen, Überlager versetzen, Div. Sanierung von Wänden, (Putz abschlagen, wieder neu verputzen, 2 mal vollflächig spachteln, Abdecken der Bodenfläche, sowie HZK, Fenster und Türen, Fläche mit Tiefengrund einlassen, mit Innendispersion ausmalen), Reparatur einer Holzzwischendecke (entfernen von alten morschen Holzplatten) Austausch durch Gipskartonkonstruktion. Anbrin-*

*gen einer Stuckleiste. Tischlerarbeit: Austausch der Zwischenwände und Herstellung neuer Zwischenwände. Eingriffsraum ein Durchbruch erstellen und neu sanieren im Raum inkl. Boden. Bauendreinigung. Pauschale € 25.500.*

*Pos. 2) Elektroarbeiten: Reparatur defekter Computerverkabelung, Entfernung zu kleiner Kabelkanäle (inkl. Kabel), Neuverlegung leistungsfähiger stärkerer Kabel (inkl. Kabelkanäle) teils unter Putz, Beleuchtungsinstallation in der Stuckleiste. Inkl. Arbeit & Material. Pauschale € 8.700.*

*Pos 3) Neuverlegung einer Trafoanlage mit Deckenspots wegen defekter Beleuchtungsanlage inkl. Arbeit & Material. Pauschale € 5.350 €.*

*Der Abzug der 1. und 2. Teilrechnung von € 20.000 von der Zwischensumme in Höhe von € 39.550 ergibt eine Rechnungssumme netto von € 19.550; die Anwendung des zwanzigprozentigen Umsatzsteuersatzes führt daher zu einem Steuerbetrag von € 3.910 und daher zur Rechnungssumme brutto von € 23.460.*

Das Fehlen konkreter Angaben in der der zuvor zitierten Leistungsbeschreibung schließt die Feststellung des Umfangs der erbrachten Leistungen anhand dieser Rechnung aus und dokumentiert damit das dieser Rechnung fehlende, jedoch für die Anerkennung als Rechnung im Sinn des [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) erforderliche Rechnungsmerkmal des § 11 Abs. 1 Ziffer 3 UStG 1994.

Die Rechnungsangaben betreffend den Leistungszeitraum für den Vorsteuerabzug waren insoweit von Bedeutung, als die Leistungen sich über einen längeren Zeitraum erstreckt hatten. Steht mit der Berufung, wenn es dort heißt: „*Tatsächlich fehlt die Angabe des Leistungszeitraums.*“ außer Streit, dass die von der Bw. bei Geltendmachung der strittigen Vorsteuer vorgelegte Rechnung vom 23. Dezember 2008 bzw. 15. Jänner 2009 keine Angabe über den Leistungszeitraum enthält, so berechtigten diese Rechnungen die Bw. mangels Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes nicht zum Vorsteuerabzug.

Aufgrund der obigen Ausführungen war dem Vorbringen in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 zu erwidern, dass die Bekanntgabe des geschäftsführenden Gesellschafters dessen, dass die Arbeiten in der anlässlich des Weihnachtsurlaubs 2008 geschlossenen Ordination erfolgt seien, den Mangel des Fehlens des im [§ 11 Abs. 1 Ziffer 4 UStG 1994](#) angeführten Rechnungsmerkmals in der Rechnung vom 15. Jänner 2009 nicht zu beheben vermochte.

Die Thematisierung einer abgegebenen Empfehlung für die Firma A-GmbH von welcher Person auch immer, in deren Folge die Durchführung der Arbeiten in den Weihnachtsferien des Jahres 2008 vereinbart wurde, samt des Dr. W. fehlenden Zweifels an den Angaben der Kontaktperson zum Zeitpunkt der Auftragerteilung hinsichtlich der in Rede stehenden Auftragsarbeiten war mit der aus der Niederschrift zitierten Feststellung, derzufolge „*Weder*

*die Unternehmensleitung noch der Betrieb dort jemals ausgeführt wurde*", vereinbar und war daher nicht einmal zur Glaubhaftmachung einer dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid anhaftenden Rechtswidrigkeit geeignet.

Das Vorbringen in der Berufung, demzufolge a) es also offen bleibe und höchst unwahrscheinlich sei, ob es der Betriebsprüfung im Nachhinein überhaupt möglich gewesen sei festzustellen, dass „*weder die Unternehmensleitung noch der Betrieb dort jemals geführt wurde*“, b) es wahrscheinlich scheine, dass im Rahmen des Konkursverfahrens oder schon vorher die Adresse „aufgelassen“ worden sei, was aber nicht rückwirkend der Bw. zur Last gelegt werden dürfe, ebenso wie die Berufungsbehauptung, derzu folge die Fa. A-GmbH bis zum 29. Juli 2011 auch mit der Adresse 1000 Wien, C-Straße 2 im Internet aufscheine, infolge dessen sich die Frage stelle, ob der Ort der Tätigkeit nicht an diese Adresse verlegt worden sei, in Verbindung mit den an den Prüfer adressierten Vorwurf, auf die Tatsache dieser weiteren Adresse im Rahmen der Prüfung nicht eingegangen zu sein, änderte nichts an der Tatsache, dass die Anschrift der in Rede stehenden GmbH im Firmenbuch durch den Eintrag „*unbekannt 999 Unbekannte Plz Für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt*“ am 15. September 2009 ersetzt wurde, infolge dessen die eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmers anhand der in Rede stehenden Rechnungen im Konkursverfahren unmöglich war. Findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, so war das Vorbringen betreffend den auf die Firma bezogenen Eintragungsstand im Internet bis 29. Juli 2011, wenn die letztgenannte Adresse der Fa. A-GmbH im Internet derzeit nicht aufscheint, nicht dazu geeignet, eine Rechtswidrigkeit der mit der Berufung angefochtenen Abgabenbescheide offen zu legen. In Anbetracht der im Umsatzsteuergesetz aufgezählten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges waren der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in diesem Bereich Grenzen gesetzt; insbesondere besteht keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen. Damit war die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 als unbegründet abzuweisen.

In körperschaftsteuerrechtlicher Hinsicht werden durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) bezeichnet. Die Aufwendungen müssen nachgewiesen oder, wenn dies nicht möglich erscheint, zumindest glaubhaft gemacht werden, sonst kann ihnen die Abgabenbehörde die Anerkennung als Betriebsausgabe versagen (VwGH 5. Februar 1960, 953/57; 14. Juli 1961, 137/58; 17. Mai 1963, 1523/62), oder sie kann, wenn sie die Betriebsausgaben dem Grunde nach für erwiesen erachtet, ihre Höhe gemäß § 184 BAO schätzen. Geht aus den Unterlagen der Empfänger der

Aufwendungen nicht hervor, so kann die Abgabenbehörde gemäß [§ 162 BAO](#) seine Namhaftmachung verlangen; wird diese verweigert, so ist die Betriebsausgabe nicht anzuerkennen, und zwar selbst dann, wenn die Aufwendung erwiesenermaßen getätigter erscheint (VwGH 27. März 1956, 292/55; 12. Dezember 1956, 2609/55; 13. September 1963, 1728/62).

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 5 zu § 162, und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 16. Dezember 1975, 885/75; 16. März 1988, 87/13/0252-0255; 2. März 1993, 91/14/0144; 28. Mai 1997, 94/13/0230; 21. Dezember 1999, 94/14/0040; 9. März 2005, 2002/13/0236) dient [§ 162 BAO](#) nach herrschender Meinung vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen.

Dem Spezialkommentar von Dr. Michael Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, Tz 1 zu § 162 leg. cit. zufolge will die Vorschrift Vorsorge dafür treffen, dass sich prinzipiell abzugsfähiger Vermögenseinsatz beim Bürger nur dann gewinnmindernd auswirkt, wenn die damit korrespondierende Einnahme (Forderung) bei seinem Geschäftspartner erfasst werden kann, um so (inländische) Steuerausfälle zu verhindern; daher bleiben Aufwand, Last und Schuld dann unberücksichtigt, wenn die Behörde (Ermessen) die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau wissen will (Abs. 1) und (kumulativ) der Bürger diesem Verlangen nicht oder nur unzureichend nachkommt (Abs. 2). Dann ist der davon betroffene Aufwand zwingend mit einem Abzugsverbot belegt.

Die Pflicht zur Empfänger-/Gläubigerbenennung wird teils als Ausfluss der Mitwirkungspflicht des Bürgers (Beiser, SWK 2000 S 838 f.), teils als formale Beweisregel und solcherart als Ausnahme von der freien Beweiswürdigung verstanden (vgl. Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, Tz 2 zu § 162, das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Juli 1994, [92/13/0140](#); Ritz, BAO, 4. Auflage, § 162 Tz 12; Tanzer/Unger BAO 2010, 110). Ist ein auf [§ 162 BAO](#) gestützter Auftrag erfüllbar, so entheben etwa geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger den Abgabepflichtigen nicht von der Namhaftmachungspflicht (Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 6 zu § 162, samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. November 1988, [87/14/0203](#)). Die Nennung einer beliebigen Person reicht zur Anerkennung nicht (VwGH 17. November 1982, [81/13/0194](#); 82/13/0036, 82/13/0037; 1. Juni 2006, 2004/15/0066, 2004/15/0067; 28. Mai 2009, 2008/15/0046). War die Anwendung des [§ 162 BAO](#) zulässig, so bleibt für eine Glaubhaftmachung im Sinn des § 138 BAO bzw. für eine Schätzung der Aufwendungen gemäß § 184 BAO kein Raum (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 13 zu [§ 162 BAO](#) und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 2. März 1993, [91/14/0144](#); 28. Mai 1997, [94/13/0230](#); 15. September 1999, [99/13/0150](#)). Ob die Behörde die genaue Bezeichnung des Empfängers oder Gläubigers verlangt, liegt in ihrem Ermessen (Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 2 zu § 162, VwGH 13. April 1954, [3029/52](#),

VwSlg 928/F; 29. November 1988, 88/14/0191; 14. Dezember 2005, 2001/13/0253; 4. Juni 2009, 2004/13/0076). Das Verlangen nach Gläubiger- oder Empfängerbenennung ist in aller Regel gerechtfertigt, wenn der Verdacht (das ist mehr als eine bloße Vermutung: VwGH 16. November 1989, [89/16/0091](#), VwSlg. 6.454/F; 14. Februar 1991, 90/16/0210; 25. Februar 2010, 2010/16/0021; OGH 15. April 1997, [11 Os 54/97](#); 11. September 2003, [14 Os 116/03](#); 2. Dezember 2009, [11 Os 188/09w](#)) oder die qualifizierte Vermutung begründet ist, der Gläubiger oder Empfänger könne die Forderung oder Einnahme zu Unrecht nicht versteuert haben.

Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, Tz 29 zu § 162 zufolge besteht diese Vermutung beispielsweise bei Schwarzgeschäften (VwGH 25. April 2001, [98/13/0081](#), 0099), bei Zahlungen an eine „Briefkastenfirma“, bei Schwarzarbeit und bei Geschäften mit Unbekannten.

Im gegenständlichen Berufungsfall ging die Betriebsprüfung aufgrund der Tatsache, dass die Bw. weder Angaben zur Person des Geschäftsvermittlers, noch den wahren Leistungsempfänger nennen konnte, die gesamte Auftragserteilung samt Anbotslegung mündlich erfolgte, Arbeitsaufzeichnungen fehlten und Zahlungen in bar geleistet wurden, von einer unüblichen und daher merkwürdigen Gestaltung der Geschäftsabläufe aus. Verfügte die Fa. A-GmbH im streitrelevanten Zeitraum über keine eigenen Büroräume samt geeigneten Telefon- und Telefaxanschlüsse sowie über keinen Geschäftsbetrieb, so war das Fehlen wirtschaftlicher Gründe anzunehmen, infolge dessen von der Nichtexistenz der Gesellschaft in der Wirklichkeit auszugehen war. Reicht die Nennung einer beliebigen Person zur Anerkennung nicht aus, so waren die in Höhe von € 39.500 beantragten Absetzungen zuzüglich 20 % Umsatzsteuer € 7.910 nicht anzuerkennen.

Mit der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009 war daher für die Bw. nichts zu gewinnen, wenn sie den Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüfung im Wesentlichen mit der Begründung erwidert:

*„Der Geschäftsführer konnte zum Empfänger des Rechnungsbetrages keine weiteren Angaben machen, als der Rechnung und der Zahlungsbestätigung zu entnehmen sind.“*

*Beide Belege weisen eine handschriftliche Unterschrift auf, die mit den Anfangsbuchstaben RAL... beginnt.*

*Nachdem der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer der Firma A-GmbH ein ... Y. Abc ist, konnte der Geschäftsführer keine andere Angabe über den Empfänger des Rechnungsbetrags machen. ... Dr. W. hat sich bei Bezahlung der Rechnung ... keinen Lichtbildausweis des Empfängers vorlegen lassen, ... es muss aus den Unterschriften gefolgert werden, dass es sich um Herrn Abc gehandelt hat.“*

Mit der daraufhin ergangenen Stellungnahme vom 29. Juli 2011 führte der Prüfer als Begründung für die fehlende Stichhaltigkeit der Argumentation, derzufolge durch die Unterschrift des

Empfängers bei Zahlungserhalt bereits die Empfängeridentität festzustellen wäre, ins Treffen, dass die erwähnte Unterschrift abweichend jener Unterschrift im Unterschriftenprobenblatt des Firmenbuchs sei.

Nicht nur damit, sondern auch bei vernünftiger Wertung aller Umstände und Ausschöpfung aller zumutbaren Erkenntnismöglichkeiten wäre dem geschäftsführenden Gesellschafter erkennbar gewesen, dass es sich bei seinem Geschäftspartner in Wirklichkeit um ein Unternehmen gehandelt hatte, das keine Betätigung an der im Firmenbuch ersichtlichen Adresse ausgeübt hatte und daher von der im Firmenbuch eingetragenen Firma A-GmbH verschieden war. Damit war die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009 als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Jänner 2012