



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Karl Scholik, Steuerberater, 1130 Wien, Fichtnergasse 6a, vom 23. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 6. Mai 2008 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH (Bw.) ist im Bereich der Immobilienvermietung tätig, wobei seit dem Jahre 2001 G.I. und die C-GmbH beteiligt sind. Als Geschäftsführer fungiert Herr G.I..

1.) Im Rahmen einer die Monate März und April des Jahres 2005 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde von der Betriebsprüfung (BP) im Bericht vom 7. Dezember 2005 nachstehende Feststellung getroffen:

Die Bw. habe in der entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldung aus der nachfolgenden Eingangsberechnung vom 3. März 2005 und 28. April 2005 Vorsteuern in Höhe von € 88.660,00 und € 4.000,00 geltend gemacht:

"E"-GmbH, Adr.; Datum 3.3.2005, Schlussrechnung Nr. 9/05, BVM Adr2,
Dachgeschossausbau, LZR 3/03-3/05; Gesamtpreis Netto € 443.300,00 + 20 % MWST
€ 88.660,00 = Brutto € 531.960,00 abzgl. Acontozahlungen SR € 338.167,00 (alle Aconto-

zahlungen an T-GmbH vom 14. November 2003 bis 11. Februar 2004); somit offener Restbetrag € 193.793,00.

Desweiteren wurden noch Zahlungsbelege vorgelegt:

An die T-GmbH über insgesamt € 26.500,- (4 Belege v. 4.3., 21.3., 24.3. und 10.5.2005) sowie an die "E"-GmbH über insgesamt € 71.896,- (2 Belege v. 21.3. und 6.5.2005). Unter Berücksichtigung der weiteren Zahlungen ergibt sich ein offener Restbetrag von € 95.397,-.

"E"-GmbH, Adr.; Datum 25.4.2005, Schlussrechnung Nr. 26/05, BVM Adr2, Vorbereitung zum Einbau des Liftes, kein Leistungszeitraum angegeben, Gesamtpreis Netto € 20.000,00 + 20 % MWSt € 4.000,00 = Brutto € 24.000,00 zur Gänze bar bezahlt am 28.4.2005.

Bei Überprüfung des Sachverhaltes sei seitens der BP zur "E"-GmbH festgestellt worden, dass deren Eigentümer bis 19. Februar 2004 das Ehepaar E. (Geschäftsführerin) und F.A. gewesen seien. Mit diesem Datum habe K.A. die gesamten Anteile sowie die Geschäftsführungsposition übernommen. Der BP liege in diesem Zusammenhang eine von Herrn G.I. vorgelegte Vollmacht vor, worin bereits am 11. Februar 2003 die Geschäftsführerin E.A. eine Generalbevollmächtigung für K.A. verfügt habe. K.A. sei meldebehördlich aber erst am 11. Februar 2004 in Wien angemeldet worden. K.A. habe seinerseits am 30. April 2004 einem gewissen A.M. mit der Adresse Adr.1, eine Generalvollmacht für sämtliche Geschäfte und Banktransaktionen erteilt. A.M. sei in Wien auf verschiedenen Adressen vom 23. Juni 2004 bis 24. Jänner 2005 behördlich gemeldet gewesen. Bei der "E"-GmbH sei er aber weder Geschäftsführer gewesen, noch habe er in dieser Zeit Gesellschaftsanteile besessen.

Zu der auf der besagten Schlussrechnung aufscheinenden Adresse Adr., habe der Hausbesitzer und -verwalter G.M. der BP bekannt gegeben, dass die "E"-GmbH lediglich bis Mitte 2004 ein Büro innegehabt habe und danach ein Exekutionsverfahren wegen ausstehender Miete betrieben worden sei. Die Ansprechpersonen seien für ihn immer E. und F.A. gewesen. Ab Anfang 2005 befinde sich bereits wieder eine neue Firma in diesem Lokal.

Seitens der BP sei in weiterer Folge der Selbständige Buchhalter M.P. ermittelt worden, der bis April 2005 Buchhaltungsunterlagen der "E"-GmbH vorweisen konnte. In diesen Unterlagen seien für den Monat März 2005 fortlaufende Ausgangsrechnungen erfasst, die Nr. 9 sei aber an eine andere Kundenfirma ausgestellt und auch die anderen Ausgangsrechnungen bzw. sonstigen Belege würden keinen Hinweis auf die Bw. bzw. auf das Bauvorhaben Adr2 ergeben.

Von der Finanzbehörde/SEG sei bei Erhebungen Anfang 2005 auch keine Kontaktherstellung mehr zur "E"-GmbH möglich gewesen. Auf dem Finanzamtskonto seien nur mehr Festsetzungen von Umsatzsteuer und Lohnabgaben aufgrund vorgefundener Rechnungen und

nicht angemeldeter Schwarzarbeiter erfolgt. Diese Umsatzsteuerdaten seien vom Selbständigen Buchhalter M.P. nur bis Februar 2005 gemeldet worden, eine Verbuchung der Umsatzsteuer aus der gegenständlichen Ausgangsrechnung an die Bw. sei aber nicht erfolgt.

Aufgrund dieser Umstände sei von der BP der Geschäftsführer der Bw., Herr G.I., aufgefordert worden, zu diesem Bauvorhaben und zur Firma "E"-GmbH Stellung zu nehmen bzw. weitere Unterlagen vorzulegen. Dieser habe in der Folge erläutert, dass bei bereits vollendeten Bauvorhaben wegen Schwierigkeiten mit dem Generalunternehmer die Subfirma T-GmbH mit dem Geschäftsführer G.T. erstmalig in Erscheinung getreten sei. Zum Ausbau des Dachgeschosses im Objekt Adr2 seien dann mit dem Geschäftsführer G.T. Gespräche geführt worden, dieses Bauvorhaben zu vollenden. Da aber Unklarheiten über eine aufrechte Konzession der T-GmbH bestanden hätten, sei die "E"-GmbH ins Gespräch gekommen. Der "E"-GmbH bzw. deren damaligen Handlungsbevollmächtigten und späteren Geschäftsführer K.A. sei dann von Herrn G.I. die Möglichkeit eingeräumt worden, für die Bw. tätig zu sein. Nach mehreren Gesprächen zwischen den drei Firmen sei vereinbart worden, dass von der T-GmbH und der "E"-GmbH das Projekt als Gemeinschaftsunternehmen in Angriff genommen werde, die Außenarbeiten durch die "E"-GmbH, die Innenarbeiten durch die T-GmbH. Am 8. April 2003 sei es dann zur Unterfertigung des Generalunternehmervertrages sowie einer Vereinbarung (vom 17.4.2003) gekommen, wonach die T-GmbH als Subunternehmer für den Generalunternehmer "E"-GmbH tätig sein werde. Der Hauptverantwortliche für die Baustelle sei nach den Angaben von Herrn G.I. immer der Geschäftsführer der T-GmbH, G.T., gewesen. Von der BP sei dann im Laufe des Verfahrens auch eine Akteneinsicht bei der Baupolizei MA 37 betreffend dieses Projektes Adr2 vorgenommen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass bereits am 1.4.2003 der Baubeginn von der T-GmbH an die MA 37 angezeigt worden sei. Zudem laute die Bekanntgabe des Bauführers durch die Bw. am 16. April 2000 auf diese T-GmbH.

In keinem Schreiben der T-GmbH - die bei der MA 37 immer als Generalunternehmer auftrete - und der Bw. an die MA 37 werde jemals die "E"-GmbH erwähnt, obwohl angeblich nur sie eine aufrechte Baukonzession gehabt hätte.

Zur Abrechnung mit beiden Firmen habe Herr G.I. angegeben, dass die Zahlungen hauptsächlich an die T-GmbH erfolgt seien - meistens Barzahlungen mit dem Gesamtbetrag von € 338.167,00 im Zeitraum 17.11.2003 bis 11.2.2005. Weiters gibt es noch Zahlungsbelege über € 26.500,- an die T-GmbH (4.3. bis 10.5.2005) und über € 71.896,- an die "E"-GmbH (21.3. und 6.5.2005). Der Restbetrag in Höhe von € 95.397,00 sei aufgrund von Schwierigkeiten beim Projekt vorerst nicht ausbezahlt worden. Die T-GmbH habe ihrerseits vom 14.11.2003 bis 11.2.2004 an die "E"-GmbH Ausgangsrechnungen in Höhe von

€ 338.167,00 (§ 19 UStG-Rechnungen ohne Umsatzsteuer) gelegt. Diese Rechnungen seien dann wiederum von der "E"-GmbH in der Schlussrechnung vom 3.3.2005 1:1 zusammengefasst an die Bw. weiterfakturiert worden. Wie viel die T-GmbH ihrerseits an die "E"-GmbH weitergegeben habe, konnte von der BP nicht in Erfahrung gebracht werden, da sich die T-GmbH seit 20.7.2005 in Konkurs befinde und weder beim Masseverwalter noch beim Geschäftsführer Unterlagen vorhanden seien.

Während der abgabenbehördlichen Prüfung habe der Geschäftsführer der Bw. eine Sachverhaltsdarstellung übermittelt, worin ein Betrug im Zusammenhang mit der Restzahlung aus der Schlussrechnung vom 3.3.2005 erläutert werde. Bei diesem Betrug seien der Bw. vom angeblichen Vertreter der "E"-GmbH A.M. eine gefälschte Versicherungspolizze vorgelegt worden. Anhand dieser Polizze, die eine Menge Rechtschreib- und Darstellungsfehler enthalte, sei am 21.3.2005 von Herrn G.I. mittels Kassabeleg ein Barbetrag von € 44.000,00 ausbezahlt worden. In der Folge wurde am 28.4.2005 ein Betrag von 24.000,- (Re-Nr. 26/05 v. 27.4.2005 der "E"-GmbH über Vorbereitung zum Einbau des Liftes im Haus Adr2) und am 6.5.2005 ein Betrag von € 27.896,- betr. DG-Ausbau Adr2 an die "E"-GmbH bar ausbezahlt. Erst im Juni 2005 sei aber bei der VAV-Versicherung der Betrug gemeldet bzw. eine Anzeige an die Staatsanwaltschaft vorgenommen und eine Kopie an die BP weitergeleitet worden.

Aufgrund dieser Ermittlungen und vorliegenden Unterlagen komme die BP zu folgender steuerlichen Beurteilung des Sachverhaltes:

Die "E"-GmbH habe zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung unter der angegebenen Betriebsadresse Adr., keinen tatsächlichen Betriebssitz mehr gehabt, sodass die formellen Erfordernisse einer ordnungsgemäßen Rechnung nicht erfüllt seien.

Auch materiellrechtlich sei die Schlussrechnung aus folgenden Gründen nicht ordnungsgemäß bzw. entspreche nicht den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten:

-Der Gesellschafter-Geschäftsführer K.A. sei zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung am 17.3.2005 nicht mehr in Wien gemeldet gewesen.

-Auch der bevollmächtigte A.M. sei zu diesem Zeitpunkt behördlich bereits abgemeldet gewesen.

-Die vorhandene Buchhaltung der "E"-GmbH habe weder einen Hinweis auf die besagte Rechnung, noch auf die Bw. bzw. auf das Projekt Adr2 ergeben.

-Bei Erhebungen durch die Finanzbehörde habe im Jahre 2005 zur "E"-GmbH kein Kontakt mehr hergestellt werden können.

-Auf dem Finanzamtskonto der "E"-GmbH sei keine Meldung und keine Verbuchung der Umsatzsteuer für den Monat März und April 2005 erfolgt.

-Bei den Verhandlungen bzw. beim Kontakt mit der Baupolizei in den Jahren 2000 bis 2005 sei jeweils nur die T-GmbH als Generalunternehmer ausgewiesen worden.

-Der Verantwortliche auf der Baustelle sei immer G.T. von der T-GmbH gewesen.

-Die Bezahlung der Acontorechnungen vom 11/2003 bis 2/2005 in Höhe von € 338.167,00 sowie weitere 4 Zahlungen (4.3. bis 10.5.2005) in Höhe von € 26.500,00 sei ausschließlich an die T-GmbH bzw. an deren Geschäftsführer G.T. erfolgt.

-Ein Restbetrag in Höhe von € 95.896,00 sei am 21.3. bis 6.5.2005 trotz der Schwierigkeiten beim Projekt lediglich anhand eines Barzahlungsbeleges ausbezahlt worden (Empfänger "E"-GmbH – K.A.).

Daher werde seitens der BP die Vorsteuer aus dieser Rechnung in Höhe von € 88.660,00 und € 4.000,00 nicht anerkannt.

2.) In der Berufung gegen den entsprechenden Bescheid betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Monat März und April 2005 heißt es, dass es für den Vorsteuerabzug irrelevant sei, ob K.A. erst seit 11. Februar 2004 in Wien gemeldet sei, aber schon am 11. Februar 2003 über eine Generalbevollmächtigung von E.A. verfügt habe (möglicherweise handle es sich auch um einen Schreibfehler der Meldebehörde, da die beiden Daten lediglich bei der Jahreszahl differieren). Irrelevant sei weiters, ob K.A. eine Generalvollmacht an A.M. erteilt habe, da dies in der unternehmerischen Verantwortung und Freiheit des Geschäftsführers liege.

Die auf der gegenständlichen Rechnung aufscheinende Adresse der "E"-GmbH, Adr., sei von dieser - wie von der BP festgestellt - bis Mitte 2004 tatsächlich als Büro genutzt worden. Die Adresse sei von der Bw. auch mittels Firmenbuchauszüge kontrolliert worden (Auszüge vom 26. Februar 2004 und vom 8. April 2003). Es habe für die Bw. keinen Grund gegeben, an der Richtigkeit des Firmensitzes zu zweifeln, da Herr G.I. auch persönlich dort im Büro gewesen sei. Es sei auch bis heute diese Adresse im Firmenbuch eingetragen. Die fehlende Korrektur im Firmenbuch könne nicht der Bw. angelastet werden.

Die Bw. wollte sich an kompetenter Stelle erkundigen, ob die "E"-GmbH ein seriöses Unternehmen sei und die Steuern und Abgaben laufend entrichte, nämlich beim zuständigen Finanzamt direkt. Auf die Anfrage im Jahre 2003 und eine weitere Anfrage im Jahre 2005 sei aber unter Berufung auf die Amtsverschwiegenheit keine Auskunft erteilt worden.

Als Formalvoraussetzung müssen gemäß § 11 UStG 1994 der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers in der Rechnung enthalten sein. Es müsse aus der Rechnung eindeutig der Unternehmer ersichtlich sein, der die Leistung erbracht habe. Dies sei in der beanstandeten Rechnungen aber eindeutig gewährleistet: Die "E"-GmbH sei an der im Firmenbuch angegebenen und in der auf der Rechnung aufscheinenden Adresse tatsächlich existent gewesen, was sogar von der BP bestätigt worden sei. Die "E"-GmbH habe auch die Leistung tatsächlich erbracht, was aus der Aussage des Herrn G.I. und aus diversen Schriftstücken (u.a. Generalunternehmervertrag mit der "E"-GmbH und Subunternehmervertrag mit der T-GmbH) ersehen werden könne. Die Bw. habe den Baufortschritt laufend überwacht. Es könne daher der leistende Unternehmer eindeutig identifiziert werden. Es könne sogar die Anschrift entfallen, wenn ungeachtet dessen die Anschrift eruierbar sei (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar,

Wien 2005, § 11 Tz 53). Die tatsächliche Anschrift könne dadurch eruiert werden, dass die Anschrift der handelnden Personen sodann der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung sei. Im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung am 3. März 2005 sei daher der leistende Unternehmer eindeutig und klar zu eruieren (einerseits über die im Firmenbuch und auf der Rechnung angegebene Adresse und über die handelnden Personen).

Für den Vorsteuerabzug sei es weiters irrelevant, ob der Geschäftsführer oder der Handlungsbevollmächtigte in Wien gemeldet sei, ob die Teilzahlungen direkt an den Subunternehmer oder an den Generalunternehmer sowie ob die Zahlungen bar oder mittels Banküberweisungen erfolgen.

Dass diese Ausgangsrechnung im Rechenwerk der "E"-GmbH nicht „abgebildet“ worden sei, habe ebenfalls keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug. Das tatsächliche Vorhandensein von Buchhaltungsunterlagen der "E"-GmbH bis April 2005 zeige dagegen, dass der leistende Unternehmer tatsächlich existent gewesen sei.

Irrelevant sei überdies, ob auf dem Finanzamtskonto der "E"-GmbH die Umsatzsteuer aus der beanstandeten Rechnung verbucht worden sei und ob das Finanzamt im Jahre 2005 Kontakt mit der "E"-GmbH gehabt habe. Herr G.I. habe während des gesamten ersten Halbjahres 2005 Kontakt mit der "E"-GmbH gehabt (u.a. vor Zeugen am 15. Juni 2005 ein persönliches Gespräch mit A.M.). Insofern könne es der Bw. nicht angelastet werden, wenn das Finanzamt keinen Kontakt mit der "E"-GmbH zustande gebracht habe.

Die T-GmbH habe den Auftrag für die Haussanierung gehabt und sei daher bei der MA 37 gemeldet gewesen. Die "E"-GmbH habe zu einem späteren Zeitpunkt nur den Auftrag für den Dachbodenausbau gehabt.

Dass ein Mitarbeiter bzw. der Geschäftsführer des Subunternehmers Verantwortlicher (Polier) auf der Baustelle sei, hänge von den Vereinbarungen zwischen Subunternehmer und Generalunternehmer ab und habe ebenfalls keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug.

Es sei nicht richtig, dass die Restzahlungen in Höhe von € 95.896,- in bar erfolgten, es wären € 39.897,- nicht ausbezahlt, sondern als Haftrücklass einbehalten worden.

Weiters sei nicht richtig, dass die Versicherungspolizze am 21. März 2005 bereits vorgelegen sei. An diesem Tag sei lediglich eine Vollmacht ausgestellt worden, die Herrn G.I. in die Lage versetzt habe, die Polizze anzufordern und zu überprüfen. Die Polizze sei am 6. Mai 2005 an Herrn G.I. übergeben worden. Erst dann konnte festgestellt werden, dass diese Polizze gefälscht sei, weshalb am 4. Juli 2005 die Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft übermittelt worden sei.

Mittlerweile sei es durch Mitwirkung von Herrn G.I. zur Festnahme des wegen Verdachtes des gewerbsmäßigen Betruges in mehreren Fällen mit internationalem Haftbefehl gesuchten A.M. gekommen.

Der fehlende Leistungszeitraum auf der SR 26/2005 sei kein Grund zur Versagung des Vorsteuerabzuges. Soweit es sich um Leistungen handelt, die auch ohne Angabe des Leistungszeitraumes unschwer auf andere Weise ermittelt werden kann, wäre es unsachlich, mit der Sanktion der Versagung des Vorsteuerabzuges zu reagieren (Ruppe, UStG Komm., Wien, 2005, § 11 Tz 77).

Aus diesen Ausführungen sei ersichtlich, dass materiellrechtlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben seien.

In der Literatur und auf EU-Ebene würden erhebliche Bedenken gegen die Notwendigkeit einer formell richtigen Rechnung für den Vorsteuerabzug unter dem Aspekt der Gleichheit existieren (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar, Wien 2005, § 12 Tz 46). Auch der EuGH habe in seiner Judikatur betont, dass die Anforderungen an Rechnungen nicht so gestaltet sein dürfen, dass sie die Neutralität der Umsatzsteuer in Frage stellen. Im Urteil vom 21. April 2005, Rs C-25/03 „HE“, komme der EuGH vor diesem Hintergrund zu dem Ergebnis, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthalte. Daraus ergebe sich, dass ein Vorsteuerabzug, wenn die materiellen Voraussetzungen gegeben seien, auch ohne Vorliegen einer formell ordnungsgemäßen Rechnung zustehe (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar, Wien 2005, § 11 Tz 10).

Weiters wird von der Bw. auf die Gegenäußerung vom 24.4.2006 verwiesen:

„Barzahlungen in Höhe von € 95.896,00: Zunächst möchten wir mit aller Deutlichkeit die Unterstellung der BP zurückweisen, dass unser Mandant - in irgendeiner Phase - die Unwahrheit gesagt hätte. Zu diesen Punkt dürfen wir als Erläuterung den Brief unseres Mandanten an unsere Kanzlei mitsenden, der diesen Sachverhalt darlegt und erklärt.

Wir ersuchen um Vorlage der Beweise der BP, dass es sich bei der meldebehördlichen Anmeldung von K.A. nicht um einen Schreibfehler, sondern um Vorbereitungshandlungen für steuerlich unzulässige Vorgangsweisen handelt. Wir wiederholen, dass eine meldebehördliche Anmeldung für die Annahme einer Generalvollmacht nicht notwendig ist und dass dies auch nicht für den Vorsteuerabzug der Bw relevant ist.

Es ist sehr bedauerlich, dass Herr A.M. kriminelle Handlungen in ganz Europa entfaltet und wir begrüßen, dass er nun endlich verhaftet werden konnte. Es kann jedoch der Bw nicht angelastet werden, dass Herr A.M. kriminell ist. Die Bw ist eine der vielen KMU's, welche ihre Steuern und Abgaben pünktlich bezahlen und Arbeitsplätze schaffen und sichern.

Für die Bw waren Herr A.M. und Herr K.A. nicht unauffindbar!! Es wurden Geschäfte mit diesem Herrn getätigt und praktisch täglich bzw. wöchentlich miteinander gesprochen und gearbeitet!

Die Bw kann als Auftraggeber nicht die Praktiken ihrer beauftragten Generalunternehmer in Frage stellen: wenn von Seiten des Generalunternehmers eine Zahlung direkt an den Subunternehmer gewünscht wird, wird dies akzeptiert. Dies ist für den Vorsteuerabzug der Bw nicht relevant. Die von der BP bemängelte Vorgangsweise, nämlich direkt an Subunternehmer auszuzahlen, zeigt, wie wenig Ahnung diese von der gängigen Praxis hat. So sind uns einige Fälle von großen geförderten Sockelsanierungen (unter Aufsicht des Wohnfonds Wien (bekannt), wo diese Vorgehensweise ausdrücklich vereinbart wird (unter zwar auf Forderung des Subunternehmens (weil dies eine Erhöhung der Sicherheit des Geldeinganges und ein Minimierung bei Konkurs des Generalunternehmers bedeutet. Darüber hinaus tritt eine schnellere Verfügbarkeit der notwendigen Liquidität ein, was zu einer Verbilligung und schnellerer Bauabwicklung führt.

Offensichtlich kennt das Finanzamt nur Großbauunternehmen, wo Barzahlungen möglicherweise wirklich nicht üblich sind. Unsere Geschäftspartner waren immer kleine und daher billigere Unternehmen, die leider überwiegend auf Barzahlung bestanden haben und bestehen. Großunternehmen beschäftigen sich leider mit dem von uns zu vergebenden kleinen Bauvolumen nicht. Darüber hinaus muss festgehalten werden, dass die Bezahlung gegenüber der Überweisung im gegenständlichen Fall keinen Unterschied gemacht hätte, weil dies keineswegs zu einer Abfuhr *der* Mehrwertsteuer durch die "E"-GmbH geführt hätte. Außerdem wurden an die T-GmbH fallweise auch Zahlungen durch Überweisungen getätigt, wie die BP beim Studium der Belege wohl zweifelsfrei festgestellt hat.

Wie sollte die Bw wissen, dass die "E"-GmbH zwei Ausgangsrechnungen mit der Nummer 9 ausgestellt hat?? Für den Vorsteuerabzug der Bw ist wichtig, dass die Ausgangsrechnung eine laufende Nummer hat. Es kann wohl dem Auftraggeber nicht zugemutet werden, dass er vom Lieferanten Einsichtnahme in die Buchhaltung verlangt, um zu überprüfen, ob diese laufende Nummer nur einmal existiert?? Wenn es andererseits nur eine Ausgangsrechnung mit der Nr. 26 im Rechenwerk der "E"-GmbH gibt, warum ist dann der Vorsteuerabzug bei der AR Nr. 26 ebenfalls strittig?

Genauso ist es keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug der Bw, ob die "E"-GmbH die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführt bzw. ist dies auch für die Bw nicht überprüfbar, da vom Finanzamt diesbezüglich mit dem Hinweis auf die Amtsverschwiegenheit keine Auskünfte erteilt werden.

In dem VwGH-Urteil vom 10.8.2005 wird auf Ruppe, § 11 Tz 60 verwiesen. In dieser Tz steht jedoch folgendes: Ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich, wenn unter der angegebenen Anschrift der leistende Unternehmer nicht existiert. Dies ist jedoch nicht der Fall, da die "E"-GmbH unter dieser Adresse tatsächlich existiert hat. Es ist entscheidend, ob an Hand der Rechnung der Leistende identifiziert werden kann; dies ist sehr wohl der Fall. Wir verweisen hier noch einmal ausdrücklich auf die Rechtsprechung des EUGH, nämlich dass die Neutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich nicht in Frage gestellt werden darf, und dass ein Unternehmer vom Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen werden darf, nur weil sein Geschäftspartner mit Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist."

3.) Die BP gab zur vorgelagerten Berufung betreffend Umsatzsteuerfestsetzung März und April 2005 (Schreiben vom 23.12.2005) folgende Stellungnahme ab:

Für den Vorsteuerabzug sei es irrelevant,

„ob K.A. erst am 11.2.2004 in Wien meldebehördlich angemeldet wurde, aber schon am 11.2.2003 eine Generalbevollmächtigung von Fr. E.A. verfügte

ob K.A. eine Generalvollmacht an A.M. erteilte. Dies liegt in der unternehmerischen Verantwortung und Freiheit des Geschäftsführer K.A.

ob der Geschäftsführer oder der Handlungsbevollmächtigte in Wien gemeldet ist
ob die Teilzahlungen direkt an die Subfirma oder an den Generalunternehmer erfolgen
ob die Zahlungen bar oder mittels Banküberweisungen erfolgten
ob die Ausgangsrechnungen im Rechenwerk der "E"-GmbH abgebildet wurden
ob die Umsatzsteuer auf dem Finanzamtskonto der "E"-GmbH verbucht und bezahlt wurde
ob das Finanzamt im Jahre 2005 Kontakt zur "E"-GmbH hatte.

Weiters wird noch angeführt, dass die Adresse Adr. von der "E"-GmbH tatsächlich als Büro genutzt bzw. die Adresse mittels Firmenbuchauszug kontrolliert wurde.

Als Formalvoraussetzung muss gemäß § 11 UStG der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers in der Rechnung enthalten sein und aus der Rechnung muss eindeutig der Unternehmer ersichtlich sein, der die Leistung erbracht hat. Dies ist in der Rechnung eindeutig gewährleistet bzw. die "E"-GmbH hat die Leistung tatsächlich erbracht. Daher kann der leistende Unternehmer angeblich eindeutig identifiziert werden bzw. im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung am 3.3.2005 war der leistende Unternehmer über die im Firmenbuch und auf der Rechnung angegebenen Adresse und über die handelnden Personen eindeutig zu eruieren.

Die T-GmbH wurde mit der Sanierung des gesamten Hauses beauftragt, die "E"-GmbH hatte nur den Auftrag für den Dachbodenausbau.

Dass der Geschäftsführer des Subunternehmers T-GmbH Verantwortlicher auf der Baustelle ist, hängt von den Vereinbarungen zwischen Subunternehmer und Generalunternehmer ab und hat auf den Vorsteuerabzug keine Auswirkung.

Der Bw. behauptet, dass Restzahlungen i.H. von € 95.896,00 nicht in bar erfolgten, sondern ein Betrag von € 39.897,00 nicht ausbezahlt und als Haftrücklass zurückbehalten wurde. Dem muss die BP entgegenen, dass 3 Kassaeingangsbelege der "E"-GmbH über € 44.000,00 (Beleg v. 21.3.05 betr. DG-Ausbau Adr2), € 24.000,00 (Beleg v. 28.4.05 betr. Liftausbau Adr2) und € 27.896,00 (Beleg v. 6.5.05 betr. DG-Ausbau Adr2) vorgelegt wurden, die beweisen, dass insgesamt ein Betrag von € 95.896,00 von der OEG in bar eingegangen sind. Die Behauptung des Bw. ist daher unwahr!

Auch der angebliche Betrug mit der Versicherungspolizze wird angeführt, wobei die BP dem zeitlichen Ablauf sehr wohl zustimmen kann. Nicht zustimmen kann die BP den obigen Argumenten des Bw., da es sehr wohl relevant ist, dass

K.A. erst am 11.2.2004 meldebehördlich angemeldet wurde und bereits mit Datum 11.2.2003 eine Generalbevollmächtigung für K.A. vorliegt - kein Schreibfehler der Meldebehörde liegt vor, sondern Vorbereitungshandlungen für steuerlich, unzulässige Vorgangsweisen!

K.A. an A.M. eine Generalvollmacht erteilt - in weiterer Folge ist auch ersichtlich, dass A.M. umfangreiche kriminelle Tätigkeiten in ganz Europa entfaltet - Verhaftung Ende 2005. Mit dieser Generalvollmacht waren A.M. im Baubereich unter dem Deckmantel der "E"-GmbH umfangreiche Betrügereien möglich.

der Geschäftsführer oder Handlungsbevollmächtigte in Wien gemeldet ist - nur Betrugs- und "Schwarzarbeiterbaufirmen" haben einen nicht auffindbaren Gesellschafter und Geschäftsführer!

die Teilzahlungen von der Bw direkt an die Subfirma T-GmbH erfolgten und nicht an den Generalunternehmer. Schon alleine aus Haftungsgründen würde kein Generalunternehmer solch eine widersinnige Konstruktion akzeptieren! Dass fast alle Zahlungen bar abgewickelt wurden, entspricht sicher auch nicht den normalen Geschäftspraktiken im Baubereich und wurde von der Betriebsprüfung wie alle anderen Tatbestände auch im Rahmen der Gesamtbetrachtungsweise berücksichtigt.

die Ausgangsrechnungen im Rechenwerk der "E"-GmbH abgebildet sind. Die Nichtverbuchung der AR mit den Nrn. 9 und 26 an die "E"-GmbH ist sehr aussagekräftig, da im vorgefundenen Rechenwerk der "E"-GmbH eine Ausgangsrechnung mit der Nummer 9 an eine andere Kundenfirma mit einem anderen Betrag vorgefunden wurde! Diese Tatsache untermauert nur noch die bewusste Konstruktion der vorliegenden Tatbestände rund um den Dachausbau in der Adr2.

die Umsatzsteuer beim Finanzamt gemeldet und bezahlt wurde bzw. das Finanzamt Kontakt zur Firma hatte und

der fehlende Leistungszeitraum auf der Schlussrechnung Nr. 26/05 kein Grund zur Versagung des Vorsteuerabzugs ist.

Auch hier wird auf die oben angeführten Argumente verwiesen.

Zu dem Argument der Formalvorschriften gem. § 11 UStG wird von der BP auf das VwGH vom 10.8.2005, 2005/13/0059 verwiesen, worin folgendes ausgeführt ist:

"Eine Rechnung, die den liefernden oder leistenden Unternehmer mit einer Anschrift kennzeichnet, unter welcher dieser Unternehmer zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nicht den Sitz seines Unternehmens hat, berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Ob die auf den Rechnungen angeführte Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers mit jener übereinstimmt, unter welcher er seine Firma im Firmenbuch eintragen ließ, ist für die Frage der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ohne Bedeutung."

Die "E"-GmbH hatte zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellungen unter der angegebenen Betriebsadresse Adr. keinen tatsächlichen Betriebssitz mehr, so dass die formellen Erfordernisse einer ordnungsgemäßen Rechnung nicht erfüllt sind.

Unter Verweis auf den Berufungsfall RV/0983-W/06 wird ergänzt, dass im Rahmen einer am 15. April 2009 durchgeführten mündlichen Verhandlung der ebenfalls anwesende Herr G.I. zusätzlich vorbrachte, dass der Erstkontakt mit der "E"-GmbH Ende 2002 über Vermittlung einer Firma B zustande gekommen sei."

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Umsatzsteuer:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 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, als Vorsteuer abziehen.

§ 11 UStG 1994 in der für den berufsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung bestimmt, dass Rechnungen die folgenden Angaben enthalten müssen:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. ...
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, ...
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.

Im konkreten Fall ist strittig, ob der Bw. aus der Rechnung, die die "E"-GmbH am 3. März und 28. April 2005 ausgestellt hat und in der über vom April 2003 bis März 2005 erbrachte Leistungen abgerechnet worden ist, die Vorsteuerabzugsberechtigung zukommt.

Nach der maßgeblichen und von der Bw. nicht bestrittenen Feststellung der BP hat die "E"-GmbH an der auf dieser Rechnung angegebenen Anschrift Adr., im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keinen tatsächlichen Betriebssitz mehr gehabt. Diese Feststellung gründet sich insbesondere auf die Befragung des dortigen Hausbesitzers- bzw. verwalters G.M., wonach das Mietvertragsverhältnis mit der "E"-GmbH am 1. Juli 2003 begonnen habe und der Mietvertrag von F.A. unterschrieben worden sei. Die "E"-GmbH habe den Mietzins bis

31. Juli 2004 bezahlt und sei seit dem 23. Juli 2004 unter dieser Adresse Adr., nicht mehr erreichbar gewesen.

Die BP hat daraus die rechtliche Schlussfolgerung gezogen, dass die formellen Erfordernisse einer ordnungsgemäßen Rechnung nicht erfüllt seien.

In der Berufung heißt es diesbezüglich, dass die "E"-GmbH auf der auf der Rechnung vom 3. März und 28. April 2005 aufscheinenden Anschrift zumindest bis Mitte 2004 ansässig gewesen sei und dass diese Adresse auch mittels Firmenbuchauszüge kontrolliert worden sei, wobei bis zum Berufungszeitpunkt (Jänner 2006) diese Anschrift im Firmenbuch eingetragen sei. Unter Hinweis auf Ruppe könne sogar die Anschrift entfallen, wenn ungeachtet dessen die Anschrift eruiert sei. Überdies würden erhebliche EU-rechtliche Bedenken gegen diese strengen Anforderungen an Rechnungen bestehen.

Diesen Einwendungen der Bw. ist entgegenzuhalten, dass der VwGH den in § 12 UStG 1994 enthaltenen Verweis auf eine Rechnung im Sinne des § 11 in ständiger Rechtsprechung so auslegt, dass die Rechnung nicht nur alle in § 11 angeführten Merkmale, sondern auch die inhaltlich richtigen Merkmale enthalten muss (vgl. etwa die bei Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar (2006) § 12 Rz 37, angeführte Judikatur).

Was den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers anbelangt, ist von der Überlegung auszugehen, dass diese Angaben einerseits der Kontrolle dienen, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, bzw. andererseits der Sicherstellung der Besteuerung beim liefernden/leistenden Unternehmer. Auch die Angabe „nur“ einer falschen Adresse wird dabei vom VwGH nicht als „kleiner“, dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formfehler angesehen. Eine ungültige Rechnungsadresse im Zeitpunkt der Rechnungslegung vereitelt daher den Vorsteueranspruch, selbst wenn die der Leistung zugrunde liegende Leistung tatsächlich von einem Unternehmer erbracht wurde (vgl. z.B. die Erkenntnisse des VwGH vom 10.8.2005, 2005/13/0059; 1.6.2006, 2004/15/0069; bzw. betreffend die gleichlautende Bestimmung im UStG 1972 vom 26.9.2000, 99/13/0020; 25.4.2001, 98/13/0081; 1.6.2006, 2002/15/0174).

Auch der BFH hat betreffend den Vorsteuerabzug wiederholt entschieden, dass Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer grundsätzlich identisch sein müssen, weshalb die Angaben im „Abrechnungspapier“ eine eindeutige und leicht nachprüfbar feststellende Feststellung des leistenden Unternehmers ermöglichen müssen. Hierzu ist die Angabe der zutreffenden Anschrift erforderlich, wobei der Abzug der in einer Rechnung einer GmbH ausgewiesenen Umsatzsteuer nur möglich ist, wenn die GmbH die in der Rechnung ausgewiesenen Umsätze ausgeführt hat und wenn diese Voraussetzungen anhand der Angaben in der Rechnung durch die Finanzverwaltung nachgeprüft werden können. Davon ist nicht auszugehen, wenn der in

der Rechnung angegebene Sitz der GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich nicht bestanden hat (vgl. etwa Beschluss vom 31.1.2002, V B 108/01)).

Dem Vorbringen der Bw., wonach die Adresse Adr., noch im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung im Jänner 2006 (bzw. sogar bis zur amtswegigen Löschung im Jänner 2007) im Firmenbuch als Sitz der "E"-GmbH angeführt gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass der gemäß § 4 GmbHG im Gesellschaftsvertrag einer GmbH zwingend zu nennende Sitz prozessuale Zuständigkeiten örtlich festlegt und den Ort determiniert, an dem die Generalversammlung statt zu finden hat (§ 36 GmbHG). Der Sitz der Gesellschaft muss aber keinesfalls mit dem Ort, von dem aus die Verwaltung der Gesellschaft geführt wird, ident sein. Entsprechend erfolgen diesbezüglich durch das Firmenbuchgericht auch weder Überprüfungen bei der Ersteintragung noch bei einer späteren Verlegung (vgl. Koppensteiner, Kommentar zum GmbHG, § 4 Rz. 4 f). Gemäß § 3 Z 4 Firmenbuchgesetz ist die bei allen Rechtsträgern zwingend neben dem Sitz einzutragende Geschäftsanschrift für Zustellungen maßgeblich. Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift lassen daher keine Aussage über den Ort der Geschäftstätigkeit des betreffenden Unternehmens zu. Insbesondere existiert im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als „richtige“ Rechnungsadresse.

Auf den „guten Glauben“ des Rechnungsempfängers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers kommt es nach der Judikatur des VwGH beim Vorsteuerabzug nicht an. Entsprechend kann der „gute Glaube“ auch keine objektiv fehlerhafte Rechnung „heilen“. Allenfalls kann vom Rechnungsleger eine Berichtigung eines Rechnungsmangels verlangt werden. Eine „Ungreifbarkeit des Leistungserbringers“ ist dabei das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat (vgl. VwGH 25.4.2001, 98/13/0081; 1.6.2006, 2004/15/0069). Weshalb der gutgläubig Handelnde berechtigt sein sollte, dieses sein eigenes Risiko auf einen Dritten, nämlich den Abgabengläubiger, zu überwälzen, ist nicht einsichtig.

Was die Gemeinschaftsrechtskonformität und den gemeinschaftsrechtlichen Vertrauensschutz anbelangt, geht der EuGH etwa in seinem Urteil vom 27.9.2007, C-184/05, Twoh, davon aus, dass derjenige, der sich auf ein Recht beruft, dieses auch beweisen muss, woraus sich für die Frage des Vorsteuerabzuges ergibt, dass der Leistungsempfänger die Berechtigung mittels Rechnung nachweisen muss. Da die Angabe einer falschen Adresse des Lieferanten bzw. Leistenden die Erhebung bzw. Überprüfung der Mehrwertsteuer unmöglich macht, muss dieser Mangel zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen. Wenn damit für Zwecke des Vorsteuerabzuges auf eine formgerechte Rechnung abgestellt wird, so widerspricht dies dem Gemeinschaftsrecht weder aus formeller Sicht noch aus Sicht der Verhältnismäßigkeit.

Zudem ist nach der Rechtsprechung des EuGH die Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers in Karussellfällen zu prüfen. Wenn sie nicht vorliegt, begründet dies für sich den Verlust des Vorsteuerabzuges. Dies ist getrennt von der Frage zu sehen, ob die gesetzlich vorgesehenen Rechnungsmerkmale gegeben sind. Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges haben demnach objektiven Charakter. Die subjektive gutgläubige Überzeugung kann ein objektiv nicht erfülltes Merkmal nicht ersetzen.

Auch das von der Bw. zitierte Urteil des EuGH vom 21.4.2005, C-25/03, „HE“, trägt zur Frage der Verdrängung von Rechnungsmerkmalen durch die Gutgläubigkeit nichts bei. Es soll mit dieser Entscheidung nur dem tatsächlich beruflich/betrieblich Tätigen die Vorsteuer zuerkannt werden, wenn die Gesellschaft als solche (auf die die Rechnung ausgestellt ist) und der zweite Gesellschafter (Ehegatte) die Vorsteuer (zwingend) gar nicht geltend machen können. Das bedeutet aber nicht, dass die Rechnungsmerkmale „Adresse“ oder „Name“ bei Gutgläubigkeit grundsätzlich nicht mehr gelten würden.

Da demnach im konkreten Fall mit der gegenständlichen Rechnung vom 17. März 2005 über erbrachte Leistungen bis März 2005 abgerechnet wurde und unstrittig feststeht, dass die Rechnungsausstellerin "E"-GmbH schon ab Juli 2004 auf der auf dieser Rechnung angegebenen Adresse keinen Sitz mehr gehabt hat bzw. nicht mehr tätig gewesen ist, liegt im Sinne der oben wiedergegebenen Rechtsprechung eine „formell“ nicht ordnungsgemäße Rechnung vor, weshalb der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung vom Finanzamt zu Recht versagt wurde.

Demgegenüber kommt den von der BP als „materiellrechtliche“ Gründe für die Versagung des Vorsteuerabzuges angeführten Tatbeständen, wie von der Bw. zu Recht ausgeführt, keine „Relevanz“ zu.

So ist es weder von Belang, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der "E"-GmbH bzw. der bevollmächtigte A.M. (oder A.G.) im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nicht mehr in Wien gemeldet gewesen waren, noch dass in der Buchhaltung der "E"-GmbH die gegenständliche Rechnung nicht enthalten war und die "E"-GmbH die darauf entfallende Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt gemeldet und bezahlt hat.

In diesem Zusammenhang kann es dahingestellt bleiben, ob die von der Bw. gepflogene Vorgangsweise, Barzahlungen direkt an den Subunternehmer T-GmbH, und nicht an den Generalunternehmer, die "E"-GmbH, zu richten, im Wirtschaftsleben üblich ist.

Der unbestrittene Umstand, dass sich A.M. (oder A.G.) der "E"-GmbH „bedient“ hat, um unter deren Deckmantel umfangreiche Betrügereien in ganz Europa zu entfalten, kann demnach zwar mangels jeglichen Hinweises darauf, dass die Bw. in irgendeiner Form daran beteiligt war, der Bw., wie sie in der Gegenäußerung zur Berufungsstellungnahme der BP ausdrücklich

hervorhebt, nicht „angelasdet“ werden. Aus den oben dargelegten „formellen“ Gründen ist der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der "E"-GmbH dennoch zu verweigern.

Wien, am 29. Oktober 2009