



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Herbert Karner und Werner Just über die Berufungen der Bw., W.,S-Gasse, vertreten durch Laconia -Treuhand GmbH & CoKG, Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Währinger Straße 28, vom 19. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 15. Februar 2007 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2002 nach der am 8. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid 2002 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2002 bleibt unverändert.

3. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine im Baugewerbe und Baunebengewerbe tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Im Streitjahr 2002 nahm Herr SD die Agenden der Geschäftsführung wahr.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende, nunmehr streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

1. Die Vorsteuern aus den Rechnungen der M-GmbH und der A-GmbH in Höhe von insgesamt 9.895,13 € seien nicht zum Abzug zuzulassen, da es sich bei den auf den Rechnungen aufscheinenden Anschriften nicht um die Firmensitze handle und die Rechnungen der M-GmbH darüber hinaus auch keinen Leistungszeitraum aufwiesen.

2. Ein Betrag in Höhe von 6.790,00 € sei gemäß § 162 BAO nicht als Betriebsausgabe für Fremdleistungen anzuerkennen, sondern der alleinigen Gesellschafterin Frau HD als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen, da sich die von der Bw. als Empfänger namhaft gemachte Person, Herr KO, im Zeitpunkt der Bezahlung nicht mehr in Österreich aufgehalten habe (Meldung nur bis 12.9.2001). Auch für Herrn IK, der als Bevollmächtigter der Fa. A-GmbH aufgetreten sei, habe im Zeitpunkt der Rechnungslegung keine aufrechte Meldung in Österreich bestanden.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung tragende Bescheide.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht:

ad Umsatzsteuer:

Die Behauptung, der Firmensitz der M-GmbH sei nicht in W.,U-Straße, gewesen, da die dort befindliche Mietwohnung an einen Herrn VK vermietet gewesen sei, sei nicht richtig, da diese Adresse auch im Firmenbuch als Firmensitz der M-GmbH eingetragen gewesen sei.

Es sei nicht abgeklärt worden, ob Herr VK die Wohnung eventuell unvermietet gehabt habe. Diesbezüglich könne auch der seinerzeitige Geschäftsführer MT als Auskunftsperson

einvernommen werden und auf Grund der bekannten Telefonnummer xxxxxx und der Bankkontonummer yyyyyy bei der Erste Bank AG versucht werden, die Adresse festzustellen.

Zur A-GmbH habe der Betriebsprüfer ausgeführt, bei der Geschäftsanschrift W.,T-Straße, habe es sich um keine aufrechte Firmenadresse gehandelt, weil nach Auskunft des Liegenschaftseigentümers mit der A-GmbH kein aufrechtes Mietverhältnis bestanden habe. Dem sei aber entgegenzuhalten, dass die alleinige Auskunft des Grundeigentümers in diesem Fall nicht ausreichend sei, zumal es sich um eine sehr große Liegenschaft handle, die von zentraler Stelle verwaltet werde und es dem Verwalter oft nicht möglich sei, jeden einzelnen Bestandnehmer zu überprüfen bzw. abzuklären, ob in derartigen Liegenschaften darüber hinaus Bestandverhältnisse bestünden oder Teile untervermietet seien. Es wäre daher angebracht gewesen, den Mieter, die Fa. PA, W.,W-Straße, zu befragen, ob zum damaligen Zeitpunkt die A-GmbH dort ihren Firmensitz gehabt habe.

Da an der Adresse W.,T-Straße, auch Zustellungen durch Behörden und durch den späteren Masseverwalter der A-GmbH durchgeführt worden seien, werde beantragt, diese bzw. deren Vertreter zur Sachverhaltsklärung zu befragen. Die MA 16 habe noch im Jahr 2003 diese Adresse aktenkundig gemacht.

Ad Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer

Die A-GmbH habe im Auftrag der Bw. Bauarbeiten durchgeführt. Am 5.11.2002 sei über das Vermögen der A-GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Zu diesem Zeitpunkt seien die Bauarbeiten noch nicht abgeschlossen gewesen. Deshalb sei mit Auftragschreiben vom 15.11.2002, in dem Herr IK als Bevollmächtigter ausgewiesen gewesen sei, die K-GmbH mit der Weiterführung beauftragt worden.

Die von der K-GmbH durchgeführten Arbeiten seien mit zwei Teilrechnungen abgerechnet worden. Die Bezahlung der Rechnungen sei am 19.11.2002 und am 29.11.2002 an Herrn IK als Bevollmächtigten der Fa. K-GmbH erfolgt bzw. sei der Empfang der Geldbeträge von der Fa. K-GmbH quittiert worden.

Die Bw. habe im Schreiben vom 28.11.2006 der Empfängerbenennung bereitwillig und vollständig entsprochen, fremdenpolizeiliche und meldebehördliche Erhebungen seien der Bw. nicht zumutbar.

Die im Betriebsprüfungsbericht getroffene Schlussfolgerung, wonach die Leistung durch die K-GmbH nicht erbracht worden sei, da der Geschäftsführer nicht polizeilich gemeldet gewesen sei, widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung. Eine Meldung zum Nachweis der faktischen Anwesenheit einer Person sei jedoch kein Beweis für den Aufenthalt einer Person

an einem Ort, sondern habe allenfalls Indizcharakter. Anlässlich einer am 12.11.2002 auf der Baustelle durchgeführten verwaltungsbehördlichen Amtshandlung sei zweifelsfrei festgestellt worden, dass Herr IK zu diesem Zeitpunkt auf der Baustelle angetroffen worden sei.

Es liege daher keine Verweigerung der Auskunftspflicht gemäß § 162 BAO vor.

Anzumerken sei, dass vom Betriebsprüfer die Unterschriften auf dem Auftragsschreiben bzw. auf den Quittungen der K-GmbH sehr wohl als jene des Geschäftsführers identifiziert worden seien und somit auch der Prüfer davon ausgegangen sei, dass der Geschäftsführer im November 2002 sehr wohl persönlich anwesend gewesen sei, obwohl er nicht gemeldet gewesen sei.

In der Stellungnahme zur Berufung merkte der Betriebsprüfer hinsichtlich der von der Fa. M-GmbH ausgestellten Rechnungen an, dass auf sämtlichen Rechnungen dieser Firma kein Leistungszeitraum angegeben sei und daher der Vorsteuerabzug zu versagen gewesen sei. Bereits bei der Vorprüfung sei festgestellt worden, dass an der Adresse W.,U-Straße, nur eine Mietwohnung, aber kein Firmensitz bestanden habe. Bereits im Jahr 2002 sei mit Herrn VK eine Niederschrift aufgenommen worden.

Hinsichtlich der A-GmbH führte der Prüfer aus, es sei am 13.4.2007 mit dem Hauptmieter des Objektes in W.,T-Straße, Herrn PA eine Niederschrift aufgenommen worden. Die A-GmbH habe als Untermieter das Mietobjekt angemietet. Wann die Firma ausgezogen sei, sei Herrn PA nicht mehr genau bekannt, ein Untermietvertrag sei zwar abverlangt, aber nicht nachgereicht worden.

Zur Empfängernennung gemäß § 162 BAO wies der Prüfer in seiner Stellungnahme darauf hin, dass weder Herr KO noch Herr IK im Zeitpunkt der Auftragerteilung an die Fa. K-GmbH und im Zeitpunkt der Begleichung der Rechnungsbeträge über eine aufrechte Meldung in Österreich verfügt hätten und daher von der Betriebsprüfung weder die erbrachte Leistung noch die Zahlung anerkannt worden sei.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Die Fa. A-GmbH sei im November 2002 in Konkurs gegangen und habe unter der im Firmenbuch ausgewiesenen Adresse kein aufrechtes Miet- oder Untermietvertragsverhältnis gehabt. Die Fa. K-GmbH, die nach Aussage der Bw. die von der Fa. A-GmbH begonnenen Arbeiten zu Ende geführt habe, habe an der im Firmenbuch gemeldeten Adresse lediglich bis 12.9.2001 tätig sein können, da der Geschäftsführer an dieser Adresse nur bis zu diesem Zeitpunkt gemeldet gewesen sei. Eine Empfängernennung bzw. Zustellung habe dort nicht erfolgen können. Ebenso habe sich IK von seiner Adresse mit 29.10.2002 abgemeldet. Eine Vollmacht der Fa. K-GmbH für Herrn IK habe nicht vorgelegt werden können, die im Auftragschreiben

gezeichnete Annahme des Arbeitsauftrages sei durch eine nicht verifizierbare – jedenfalls nicht Herrn IK zurechenbare Unterschrift – nicht nachvollziehbar.

Die als Beilage zur Berufung vorgelegte Niederschrift weise zwar eine versendete Ladung an die Adresse der Herrn IK aus, aber durch seine Abmeldung sei an dieser Adresse die Zustellung nicht erfolgreich gewesen. Eine mögliche Weiterleitung oder die Zustellung an eine andere Adresse sei offenbar nicht möglich gewesen, da Herr IK der Vorladung für den 17.11.2003 nicht Folge geleistet habe.

Die Bw. stellte fristgerecht einen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde in den Konkursakt betreffend die Fa. A-GmbH Einsicht genommen.

Ergänzend zu den Berufungsausführungen wurde von der steuerlichen Vertretung der Bw. im Hinblick auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers folgende Gegenäußerung erstattet:

Ad 1) M-GmbH

Die Verweigerung des Vorsteuerabzugs wegen formeller Mängel trotz Vorliegens sämtlicher materieller Voraussetzungen sei in der Lehre wiederholt kritisiert und auch als Verletzung des dem Gleichheitssatz innewohnenden Verhältnismäßigkeitsprinzips erkannt worden (Ruppe, UStG, § 12 Tz 46). Lägen bei Geschäftsabwicklungen keine Hinweise auf ungewöhnliche Umstände vor, genügten einfach durchführbare, nicht den Wirtschaftsverkehr beeinträchtigende branchenübliche Kontrollen des Abnehmers. Habe der Abnehmer in einem solchen Fall etwa bei Aufnahme von Geschäftsbeziehungen die UID-Abfrage und eine Firmenbuchabfrage durchgeführt, die die Rechnungsadresse des leistenden Unternehmers bestätigten, stehe der Vorsteuerabzug selbst dann zu, wenn sich nachträglich herausstellen sollte, dass unter der angegebenen Adresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden und die Rechnungsadresse unrichtig sei. Bestehe Gutglaubensschutz, stehe somit der Vorsteuerabzug auch bei formell unrichtigen Rechnungsangaben zu. Auch der EuGH stelle in diesem Zusammenhang darauf ab, welche Maßnahmen angesichts der konkreten Verhältnisse im Einzelfall dem Abnehmer zumutbar seien (vgl. Achatz, Gutglaubensschutz beim Vorsteuerabzug auch bei unrichtiger Rechnungsadresse, SWK 2008, S 86ff; Taucher, UID- bzw Unternehmensadresse und Vorsteuerabzug, SWK 3/2007, S 82f).

Die Rechnungsadresse stimme mit der Firmenbuchadresse überein. Die Bw. habe den an sie gerichteten Sorgfaltsmäßigstab erfüllt.

Die Rechnung vom 6.3.2002 sei eine Akontorechnung. Die Vorsteuer in Höhe von € 1.600,00 könne abgezogen werden, da das UStG 1994 eine Ausnahme für Anzahlungen mache (vgl. Ruppe, UStG³, § 12 Rz 39). Werde vor Ausführung des Umsatzes ein Entgelt entrichtet, dann sei die Vorsteuer bereits abziehbar, wenn eine formgerechte Rechnung (mit gesondertem Steuerausweis) vorliege. Es sei eine Rechnung, die den Anforderungen des § 11 (unter Verweis auf § 11 Rz 29) entspreche, und die Leistung des Entgelts gefordert. An Stelle des exakten Zeitpunktes der Lieferung (des Zeitraumes der Leistung) sei nach den UStR der voraussichtliche Zeitraum anzugeben. Diese Anforderung sei jedoch nach Ruppe überschießend. Ergebe sich aus den sonstigen Umständen, dass es sich um eine Anzahlung für eine künftige Leistung handle, so könne das Fehlen eines Hinweises auf den noch nicht feststehenden Leistungszeitpunkt keinen Rechnungsmangel begründen, der den Vorsteuerabzug hindere, da der Vorsteuerabzug aus Anzahlungsrechnungen niemals vom Leistungs-, sondern nur vom Zahlungszeitpunkt abhänge (ebenso Kohler, SWK 2001, S 436).

Die Akontorechnung sei am 15.3. in Höhe von € 3.000,00 und am 19.3. in Höhe von € 600,00 und am 25.3. in Höhe von € 6.000,00 bar bezahlt worden.

Ad 2) A-GmbH

Der Betriebsprüfer führe in seiner Stellungnahme zur Berufung aus, es sei beim MBA 16 eine Erhebung durchgeführt worden, wonach lt Niederschrift über die Vernehmung von Zeugen im Verwaltungsstrafverfahren vom 17.11.2003 festgehalten worden sei, dass Herr SD mit Herrn IK bereits seit Monaten keinen Kontakt mehr gehabt habe.

Diese Aussage des Geschäftsführers der Bw. werde hier vom Betriebsprüfer aus dem Zusammenhang gerissen: Herr SD sei am 17.11.2003 befragt worden und in der Niederschrift stehe: „ *Mein letzter Kontakt mit Herrn IK liegt schon Monate zurück, ich kann ihn jetzt auch nicht mehr erreichen.* ”

Aus dieser Aussage von Herrn SD könne geschlossen werden, dass sein letzter Kontakt mit Herrn IK bezogen auf den Befragungszeitpunkt 17.11.2003 schon einige Monate zurückliege.

Der Betriebsprüfer stelle in seinem Bericht fest, dass es sich bei der Geschäftsanschrift der A-GmbH in W.,T-Straße um keine aufrechte Firmenadresse gehandelt habe. Vorsteuern in Höhe von € 4.578,42 seien mit dieser Begründung nicht anerkannt worden. Die Aussage von Herrn FP sei derart interpretiert worden, dass das Objekt vom Hauptmieter von der ÖBB angemietet und an die A-GmbH untervermietet worden sei. Herr FP könne nicht mehr genau bekannt geben, wann die Firma ausgezogen sei. Ein Untermietvertrag sei von der BP abverlangt worden, sei aber nicht nachgereicht worden.

Hierzu sei auszuführen, dass Herr FP in der Niederschrift vom 13.4.2007 angegeben habe:

„Die Fa. C Handels GmbH mit Sitz in.... hat von der ÖBB einige Objekte zwecks Vermietung angemietet. Die Fa. A-GmbH mietete das Objekt W.,T-Straße (Untermietvertrag), Mietvertrag wird nachgereicht (Fax), Für die Fa. PA hat obige Fa. Arbeiten durchgeführt (Zwischenwände, Bauarbeiten,...). Mein Ansprechpartner war Hr. IK (GF). Die Büro und Lagerräumlichkeiten waren Ende 2002 zu klein für die Fa. A-GmbH und kündigte den Mietvertrag. Miete wurde bar bezahlt. Ich weiß nicht mehr genau wann die Fa. auszog./ ca Ende 2002/Anfang 2003.“

Wie aus der Aussage von Hr. FP ersichtlich sei, habe es einen Untermietvertrag zwischen der Firma C Handels GmbH und der A-GmbH gegeben. Die angemieteten Räumlichkeiten in W.,T-Straße, seien Ende 2002 zu klein für die A-GmbH gewesen und habe diese den Mietvertrag gekündigt. Die letzten Rechnungen der A-GmbH an die Bw. seien im September und Oktober 2002 gestellt worden. Folglich sei die Rechnungsadresse W.,T-Straße korrekt und der Vorsteuerabzug in Höhe von € 4.578,42 stehe der Bw. zu.

Aus der Tatsache, dass kein Untermietvertrag vorgelegt worden sei bzw entgegen der Aussage des Herrn FP, könne nicht geschlossen, dass ein solcher Vertrag nicht bestehe. Anzumerken sei an dieser Stelle, dass gemäß § 115 Abs 1 BAO die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen haben und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien. Zu erforschen sei die materielle Wahrheit – es gelte der Untersuchungsgrundsatz. Die Behörde habe ihre Ermittlungen auch zugunsten des Abgabepflichtigen durchzuführen.

Ad 3) A-GmbH und K-GmbH

Laut Stellungnahme der BP seien Zahlungen in Höhe von € 6.790,00 der Bw. an die Firma K-GmbH nicht anerkannt worden und zwar:

Zahlung am 19.11.2002 € 1.940,00

Zahlung am 29.11.2002 € 4.850,00

Auch die zugrunde liegenden Leistungen seien nicht anerkannt worden. Zur Begründung werde ausgeführt, dass sich Herr KO im November 2002 nicht mehr in Österreich aufgehalten habe (Meldung lt ZMA bis 12.9.2001) und auch für Herrn IK zum Zeitpunkt der Rechnungslegung keine aufrechte Meldung lt ZMA (nur bis 29.10.2002) bestanden habe. Der Empfängernennung sei daher nicht entsprochen worden und es werde daher eine verdeckte Ausschüttung an die alleinige Gesellschafterin Frau HD in Höhe von € 6.790,00 plus KEST (€ 2.263,33) vorgenommen.

Dazu sei anzumerken:

Gemäß VwGH v. 26.9.2000, 98/13/0216 entspreche die Beurteilung von Beträgen, die im Grunde des § 162 BAO nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig seien, als verdeckte Ausschüttungen nicht dem Gesetz (siehe auch KÖStR). Die Behörde habe in ihrer Bescheidbegründung nicht angeführt, dass der Verdacht bestehe, die Beträge seien der Gesellschafterin oder einer ihr nahe stehenden Person zugewendet worden. Aus diesem Grund erweise sich der Bescheid als inhaltlich rechtswidrig.

Betreffend Nichtanerkennung von Betriebsausgaben in Höhe von € 6.790,00 werde ausgeführt:

Mit Schreiben vom 15.11.2002, das der Behörde vorgelegt worden sei, habe der Geschäftsführer der Bw. der Firma K-GmbH ein Angebot betreffend Sanierungsarbeiten in W.,A-Platz, unterbreitet, wobei dieses Schreiben die schriftliche Niederlegung eines bereits mündlich erteilten Auftrages gewesen sei. Die Bw. habe dieses Schreiben unterfertigt am 18.11.02 erhalten bzw seien von der Firma K-GmbH schon Bauarbeiten dort vor dem 18.11.2002 getätigten worden. In diesem Auftragsschreiben vom 15.11.2002 habe die Bw. unter anderem folgende Bedingungen formuliert: „Sie sind berechtigt nach dem Baufortschritt entsprechende Teilrechnungen zu legen.“

Die Abrechnung sei in der Folge auch in Teilrechnungen je nach Baufortschritt erfolgt. Die Bw. habe am 18.11.2002 die 1. Teilrechnung (bzw am 28.11.2002 die 2. Teilrechnung) erhalten, der Geschäftsführer der Bw. habe dann auf der Baustelle den Baufortschritt kontrolliert und die 1. Teilrechnung am 19.11.02 (bzw die 2. Teilrechnung am 29.11.2002) bar bezahlt und auch jeweils eine Bestätigung der K-GmbH erhalten. Der Geschäftsführer der Bw., Herr SD, habe dies der Behörde im Laufe des Verfahrens auch mitgeteilt.

Der Umstand, dass sowohl Herr KO (im November 2002) als auch Herr IK im Zeitpunkt der Rechnungslegung, also im November 2002, keine aufrechte Meldung lt ZMA in Österreich gehabt hätten, vermöge nicht zu überzeugen. In der Stellungnahme der BP werde angeführt, die Bauarbeiten wären ohne Mitwirkung durch den GF KO bzw seinem Beauftragten IK durchgeführt worden. Dies entbehre in der heutigen arbeitsteiligen Welt jeglicher Grundlage und diese Annahme stütze die Behörde allein auf den Umstand, dass die beiden Personen im Leistungszeitpunkt nicht in Österreich gemeldet gewesen seien. Hr. KO sei Geschäftsführer der K-GmbH gewesen, er habe sich nicht verpflichtet, die Arbeiten persönlich durchzuführen. Es seien Leistungen erbracht worden und es seien der Bw., wie vereinbart, nach Baufortschritt Teilrechnungen gelegt worden. Ob sich Herr KO oder Herr IK in Österreich ordnungsgemäß ins Melderegister eintragen hätten lassen, sei für die Nichtanerkennung der

Leistungserbringung sowie für die Entgegennahme von Barzahlungen nicht relevant, da eine Meldung im Melderegister lediglich vom Willen und der tatsächlichen Durchführung der „meldewilligen“ Person abhänge und nicht von der tatsächlichen Anwesenheit dieser Personen in Österreich.

Die Berufungswerberin habe beispielsweise in einem Schreiben an den Rechtsanwalt Dr. St. vom 18.11.2002 diesem mitgeteilt: „Die Schriftstücke (gemeint ist das Schreiben vom 15.11.2002 betreffend Rücktritt vom Vertrag) haben wir dem Geschäftsführer, Herrn IK übergeben, der sie Ihnen im Original vorlegen wird.“

Aus diesem Schreiben gehe also hervor, dass sich Herr IK mit dem Geschäftsführer der Bw. im Zeitraum vom 15.11.2002 bis zum 18.11.2002 getroffen habe.

Aus dem Umstand heraus, dass es keine aufrechte Meldung in Österreich gegeben habe, sowohl die Zahlungen als auch die durchgeführten Leistungen nicht anzuerkennen, sei nicht haltbar. Die von der Bw. gezahlten Beträge in Höhe von € 6.790,00 seien, da die Bw. der Empfängerbenennung nachgekommen sei, eine Leistungserbringung stattgefunden habe und aus der Nichtmeldung im Melderegister nicht die Abwesenheit in Österreich geschlossen werden könne, als Betriebsausgaben anzuerkennen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege nicht vor.

Sollte der UFS nicht schon aus der Aktenlage zum Entschluss kommen, dass die von der K-GmbH in Rechnung gestellten Leistungen an die Bw. auch erbracht worden seien, so werde der Antrag auf Einvernahme des Geschäftsführers der Bw. zum Thema der Leistungserbringung gestellt.

Ebenso werde der Antrag auf Einvernahme des Herrn SD betreffend die Anwesenheit von Herrn IK und Herrn KO gestellt zum Beweis dafür, dass diese im November 2002 in Österreich aufhältig gewesen seien.

In der am 8. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertreterin ergänzend ausgeführt, sie lege eine Rechnung vom 21.10.2002 sowie den dazugehörigen Zahlungsbeleg vor, um zu belegen, dass sich Herr IK am 11.11.2002 in Wien aufgehalten und bestätigt habe, einen Betrag von 2.365,- Euro übernommen zu haben.

Hinsichtlich der Zahlungen an die Fa. K-GmbH wurde vorgebracht, dass Herr IK, der erklärt habe, für die Fa. K-GmbH vertretungsbefugt zu sein, den Geschäftsführer der Bw. angerufen habe, wenn eine Teilrechnung zu bezahlen gewesen sei. Der Geschäftsführer habe dann die Wohnung besichtigt um festzustellen, ob die vereinbarten Arbeiten ordnungsgemäß durchgeführt worden seien. Am nächsten Tag habe sich der Geschäftsführer mit Herrn IK in

einem Kaffeehaus getroffen und ihm den vereinbarten Betrag übergeben. Im Gegenzug habe der Geschäftsführer eine bestätigte Eingangsrechnung und einen Kassa-Eingangs-Beleg erhalten. Von wem die Unterschrift auf dem Beleg stamme, könne der Geschäftsführer nicht sagen. Feststellbar sei lediglich, dass die Unterschriftenleistung nicht anlässlich der Übergabe des Geldes erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungssenat legte seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung; Geschäftsführer war im Streitjahr 2002 Herr SD.

1. Umsatzsteuer

1.1. Rechnungen der Fa. M-GmbH

In den drei Eingangsrechnungen der Fa. M-GmbH vom 3.1.2002, vom 6.3.2002 und vom 9.4.2002 werden Vorsteuern in Höhe von 5.316,71 € ausgewiesen. Mit der Rechnung vom 6.3.2002 wurde über eine Anzahlung abgerechnet. Auf diesen Einkaufsrechnungen scheint als Firmenanschrift die Adresse W.,U-Straße, auf. An dieser Adresse befindet sich eine Wohnung, deren Mieter Herr VK ist. Herr VK war von 4-10/2001 Arbeitnehmer der Fa. M-GmbH, einen Mietvertrag mit dieser Firma hat er aber nicht abgeschlossen. Darüber hinaus weisen die drei Eingangsrechnungen der Fa. M-GmbH keinen Leistungszeitraum auf.

An der in den Rechnungen angegebenen Geschäftsanschrift wurde von der Fa. M-GmbH keine Geschäftstätigkeit entfaltet.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung aufliegenden Rechnungskopien, dem Firmenbuchauszug, den schon im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Mieters der Wohnung in W.,U-Straße, und folgender Beweiswürdigung:

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 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

wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO³, § 167 Tz 8 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Die Ermittlungen der Abgabenbehörde erbrachten das Ergebnis, dass die M-GmbH an der in den Rechnungen ausgewiesenen Adresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet hat. Dem Vorbringen der Bw., die Adresse W.,U-Straße, sei auch die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsanschrift, ist entgegenzuhalten, das die bloße Eintragung einer Geschäftsanschrift im Firmenbuch noch nicht bewirkt, dass es sich um eine „richtige“ Anschrift iSd § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 handelt. Die Einvernahme des Mieters der an dieser Adresse befindlichen Wohnung ergab eindeutig, dass mit der Firma M-GmbH kein Untermietverhältnis bestanden hat.

Im Hinblick auf die Ermittlungsergebnisse erscheint es daher wesentlich wahrscheinlicher, dass die genannte Baufirma an der genannten Adresse kein Büro unterhielt. Es ist daher mit überragender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass an der Adresse W.,U-Straße, keine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde.

1.2. Rechnungen der Firma A-GmbH

In den vier Eingangsrechnungen der Firma A-GmbH werden Vorsteuern in Höhe von insgesamt 4.578,40 Euro ausgewiesen. Auf diesen Rechnungen scheint als Firmenanschrift die Adresse W.,T-Straße, auf. An dieser Adresse, die auch im Firmenbuch als Geschäftsanschrift eingetragen ist, entfaltete die Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit.

Das im Eigentum der ÖBB stehende Firmengelände in W.,T-Straße, wurde von der Fa. A-GmbH mit Untermietvertrag angemietet. Der Mietvertrag wurde Ende 2002 von der Fa. A-GmbH gekündigt, da die Büro- und Lagerräumlichkeiten zu klein geworden sind. Ende 2002/Anfang 2003 zog die Firma tatsächlich aus.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die sich im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindlichen Rechnungen, den Firmenbuchauszug, den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen der Auskunftsperson FP sowie auf den im Konkursakt betreffend die A-GmbH befindlichen Bericht des Masseverwalters, wonach die Fa. A-GmbH am Sitz W.,T-Straße, ein Geschäftslokal gemietet habe.

Rechtliche Würdigung:

Gemeinschaftsrechtliche Regelung

Gemäß Art. 18 Abs. 1 lit a der im Berufungsfall auf die Streitjahre anwendbaren Sechsten Richtlinie, 77/388/EWG, des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der

Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (im Folgenden: Sechste MwSt-RL) muss der Steuerpflichtige über die nach Artikel 17 Abs. 2 Buchstabe a) abziehbare Vorsteuer eine nach Art. 22 Abs. 3 ausgestellte Rechnung besitzen.

Nach Art. 22 Abs. 3 lit a der Sechsten MwSt-RL (in der für das Jahr 2002 geltenden Fassung der Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991) hat jeder Steuerpflichtige für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle trendes Dokument auszustellen.

Gemäß Art. 22 Abs. 3 lit b der Sechsten MwSt-RL (in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG) muss die Rechnung getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen

Gemäß Art. 22 Abs. 3 lit c der Sechsten MwSt-RL in der angeführten Fassung legen die Mitgliedstaaten die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann.

Gemäß Art. 22 Abs. 8 der Sechsten MwSt-RL in der angeführten Fassung können die Mitgliedstaaten unter Beachtung der Gleichbehandlung der von den Steuerpflichtigen im Inland und zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen.

Nationale Regelung

Die maßgeblichen Vorschriften des österreichischen Umsatzsteuergesetzes (UStG) lauten in ihrer für das Streitjahr 2002 geltenden Fassung wie folgt:

§ 12 Vorsteuerabzug

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. 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;

.....
§ 11 lautet:

(1) Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – 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 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
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

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

Ad fehlendes Liefer- bzw. Leistungsdatum

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes berechtigt eine Rechnung, die keine Angaben über den Tag der Lieferung und auch keinen Hinweis enthält, dass der Tag der Lieferung in einem anderen Beleg angeführt ist, nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0315; VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004; VwGH 2.3.2006, 2006/15/0022). Das Gesetz begnügt sich – dem Zweck dieser Bestimmung entsprechend – nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen zu einem konkret bestimmten Zeitpunkt erbracht hat. Es entspricht nämlich dem Regelungsziel und – zweck des § 12 UStG 1994, dass eine Vorsteuer nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung abgezogen werden kann. Bei Fehlen einer ordnungsgemäßen Rechnung steht der Vorsteuerabzug – unabhängig von der Gut- oder Schlechtgläubigkeit – nicht zu. Auch wenn die (auf die Umsatzsteuer entfallenden) Teile der Rechnungsbeträge bezahlt wurden, ändert dies nichts an den vom Gesetz vorgegebenen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

(VwGH 3.7.2003, 2002/15/0155). Die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 genannten Voraussetzungen verfolgen das Ziel, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen. Die Rechnungsangaben müssen daher eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ermöglichen. Sofern eine Rechnung kein Leistungsdatum enthält, ist für die Finanzverwaltung nicht ersichtlich, wann die hiermit zusammenhängende Umsatzsteuer und der damit korrespondierende Anspruch auf Vorsteuerabzug entstanden ist. Wäre ein Lieferdatum bei identischem Liefer- und Rechnungsdatum entbehrlich, bestünde für die Finanzverwaltung bei einer Rechnung ohne Lieferdatum stets die Ungewissheit, ob das Lieferdatum mit dem Rechnungsdatum übereinstimmt oder ob das Lieferdatum aus anderen Gründen fehlt. Eine leichte und einfache Erkennbarkeit des zutreffenden Voranmeldungszeitraumes wäre mit einem derartigen Verständnis von § 11 Abs. 1 UStG 1994 nicht zu vereinbaren (vgl. VwGH v. 22.4.2009, 2006/15/0315; BFH v. 17.12.2008, XI R 62/07).

Die Angabe des Leistungszeitpunktes verstößt aber auch nicht gegen den europarechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Dieser Grundsatz gehört nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts. Hierbei ist zu prüfen, ob eine Regelung zur Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels erforderlich und geeignet ist und die Ziele und Grundsätze der Richtlinie 77/388/EWG nicht mehr als erforderlich beeinträchtigt (vgl. die Urteile des EuGH vom 19. September 2000, C-177/99 und C-181/99, Ampafrance und Sanofi, Randnummern 42f, und vom 21. Februar 2008, C-271/06, Netto Supermarkt, Randnummern 18f).

Die zwingende Angabe des Liefer- bzw. Leistungszeitpunktes ist auf Grund der oben angeführten Gründe erforderlich und geeignet, die korrekte Erhebung der Umsatzsteuer sicherzustellen. Sie beeinträchtigt die Interessen des Leistungsempfängers schon deshalb nicht mehr als erforderlich, weil dieser, wenn er eine Rechnung ohne Angabe des Liefer- bzw. Leistungszeitpunktes erhält, vom leistenden Unternehmer eine korrigierte, den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechende Rechnung verlangen kann und die Aufnahme des Leistungszeitpunktes in die Rechnung dem Rechnungsaussteller ohne Schwierigkeiten möglich ist.

Die zuletzt getätigten Ausführungen gelten auch für das vor Inkrafttreten der Sechsten MwSt-RL in der Fassung der Richtlinie 2001/115/EG vom 20.12.2001 liegende Streitjahr 2002. In dieser Fassung gehörte zwar die Angabe des Liefer- bzw. Leistungsdatums nicht zu den gemeinschaftsrechtlich zwingend vorgeschriebenen Pflichtangaben, gemäß Artikel 22 Abs. 3 lit c der Sechsten MwSt-RL idF der Richtlinie 91/680/EWG vom 16.12.1991 konnte die Mitgliedstaaten Kriterien festlegen, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet

werden kann und sie konnten nach Art. 22 Abs. 8 weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu verhindern.

Das Umsatzsteuergesetz 1994 sieht – wie bereits oben dargelegt wurde – in § 11 Abs. 1 Z 4 vor, dass Rechnungen den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung enthalten müssen.

Durch diese Angaben wird weder die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert. Auch gehen diese Rechnungsmerkmale nicht über das hinaus, was erforderlich ist, um die Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Es wäre für den Leistungsempfänger ohne Schwierigkeiten möglich gewesen, eine den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung zu verlangen.

Diese Auffassung wird auch durch Art. 22 Abs. 3 lit b der Sechsten MwSt-RL in der Fassung der Richtlinie 2001/115/EG vom 20.12.2001 (sog. Rechnungsrichtlinie) und durch Art. 226 Nr. 7 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bestätigt. Danach müssen Rechnungen für „Mehrwertsteuerzwecke“ – d.h. für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug – u.a. das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden.....enthalten. Diese Regelung war zwar im Jahr 2002 noch nicht in Kraft, belegt aber, dass das Gemeinschaftsrecht offensichtlich davon ausgeht, dass das Erfordernis des Lieferdatums weder über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern, noch die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert (vgl. das Urteil des Bundesfinanzhofes zu einer vergleichbaren Rechtslage vom 30. April 2009, V R 15/07, ergangen zum Rechnungsmerkmal des vollständigen Namens und der vollständigen Adresse des Steuerpflichtigen und seines Kunden).

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertreterin, bei der Rechnung vom 6.3.2002 habe es sich um eine Anzahlung gehandelt und in diesem Fall sei die Anforderung der Angabe eines Leistungszeitpunktes bzw. Leistungszeitraumes überschießend, da der Vorsteuerabzug niemals vom Leistungs-, sondern nur vom Zahlungszeitpunkt abhänge, ist anzumerken, dass das Gesetz keine Ausnahme für Anzahlungsrechnungen vorsieht. Es gelten daher für derartige Rechnungen die selben Anforderungen wie für sonstige Rechnungen und ist daher auf die dazu ergangene – bereits oben angeführte - Rechtsprechung zu verweisen.

Ad unrichtige Adresse des liefernden/leistenden Unternehmers

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. Diesem Sinn des Gesetzes entsprechend begnügt sich das Gesetz nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen erbrachte, es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat. § 11 Abs. 1 Z 1 leg.cit. erfordert daher die eindeutige Feststellung des liefernden oder leistenden Unternehmers bei Rechnungslegung nicht nur die Angabe des Namens, sondern auch der Adresse. Es kann somit auch die Angabe „nur“ einer falschen Adresse nicht als „kleiner“, dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0042; VwGH 24.4.1996, 94/13/0133; VwGH 26.9.2000, 99/13/0020; VwGH 25.4.2001, 98/13/0081). Rechnungen, die zwar den richtigen Namen, aber nicht die richtige Adresse des leistenden Unternehmers enthalten, reichen zum Vorsteuerabzug nicht aus (VwGH 26.9.2000, 99/13/0020). Gleches gilt, wenn unter der angegebenen Adresse nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde (VwGH 24.4.1996, 94/13/0133; VwGH 28.5.1997, 94/13/230).

Aus den rechtlichen Ausführungen ergibt sich daher: Da auf den Rechnungen der Fa. M-GmbH weder ein Liefer- bzw- Leistungsdatum aufscheint noch eine Adresse angegeben , an der die Fa. M-GmbH eine Geschäftstätigkeit entfaltete, ist der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen im Hinblick darauf, dass sie nicht den Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 Z 1 und 4 UStG 1994 entsprechen, zu versagen. Daran vermag auch der Hinweis des steuerlichen Vertreters auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.2.2007, 2004/13/0039, nichts zu ändern. Darin wird der Behörde für den Fall, dass die in den Rechnungen angeführten Anschriften die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschriften sind, aufgetragen, durch eindeutige, nachprüfbare Feststellungen klarzulegen, dass die Annahme zutrifft, an den in den Rechnungen angeführten Anschriften sei keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden und wäre sohin nicht die „richtige“ Anschrift im Sinn des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. Derartige Feststellungen, aus denen sich diese Beurteilung ableiten lässt, wurden aber - wie oben angeführt - im vorliegenden Fall getroffen.

Die per Mail unter Pkt. 1 gemachten Ausführungen der steuerlichen Vertreterin sind aus folgenden Erwägungen nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen: Ein Gutgläubenschutz dergestalt, dass eine zu Beginn der Geschäftsbeziehungen getätigte UID- und Firmenbuchabfrage, die die Rechnungsadresse des leistenden Unternehmers bestätigen, ausreiche, auch wenn sich nachträglich herausstellen sollte, dass an der angegebenen Adresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet wird, und der Vorsteuerabzug in diesen Fällen auch bei formell unrichtigen Rechnungsangaben zustehe, besteht nicht (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0065).

Essentielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ist nach der durch die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 11 Abs. 1 UStG 1994 gestalteten Rechtslage unter anderem die eindeutige Identifizierbarkeit des Rechnungsausstellers allein anhand der in der Rechnung angeführten Identifikationsmerkmale. Da der Leistungsempfänger eines im Einklang mit den bestehenden Gesetzen abgewickelten Rechtsgeschäftes dem Leistungserbringer gegenüber einen Anspruch darauf hat, von diesem eine dem Gesetz entsprechend gestaltete Rechnung ausgestellt zu erhalten, lässt sich mit dem Hinweis auf den guten Glauben im geschäftlichen Verkehr gegen den vom Gerichtshof eingenommenen Standpunkt nicht erfolgreich argumentieren. Das Risiko einer Enttäuschung in seinem guten Glauben hat der zu tragen, der im guten Glauben handelt. Weshalb der gutgläubig Handelnde berechtigt sein sollte, dieses sein eigenes Risiko auf einen Dritten, nämlich den Abgabengläubiger zu überwälzen, ist nicht einsichtig. Bleibt der Leistungserbringer für den Abgabepflichtigen greifbar, werden sich unterlaufene Fehler in der Rechnungslegung im Innenverhältnis zwischen den Vertragspartnern, und sei es durch Ausstellung einer berichtigten Rechnung, 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.

Hinsichtlich der von der Fa. A-GmbH ausgestellten Rechnungen besteht der von der Betriebsprüfung gerügte Mangel insofern nicht, als die Fa. A-GmbH 2002 an der Adresse W.,T-Straße, sehr wohl eine Geschäftstätigkeit entfaltete. Die in den Rechnungen der Fa. A-GmbH ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge sind daher zum Vorsteuerabzug zuzulassen.

Die anzuerkennende Vorsteuer errechnet sich wie folgt:

Vorsteuer laut Erklärung	27.719,74 €
nicht anzuerkennende Vorsteuer aus Rechnungen der Fa. M-GmbH	- 5.316,71 €
Vorsteuer laut BE	22.403,03 €

2. Körperschaft- und Kapitalertragsteuer

Der Senat legte folgenden Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde:

Ab August 2002 führte die Fa. A-GmbH im Auftrag der Bw. Bauarbeiten durch. Diese waren zum Zeitpunkt der Konkursöffnung am 5.11.2002 noch nicht abgeschlossen. Mit Auftragschreiben vom 15.11.2002 wurde die Fa. K-GmbH mit der Weiterführung der Bauarbeiten beauftragt.

Geschäftsführer der Firma K-GmbH war Herr KO. Dieser Auftrag wurde von einer Person angenommen, deren Unterschrift weder als die Unterschrift von Herrn KO noch von Herrn IK identifizierbar ist. Die Bw. machte im Jahr 2002 dafür Aufwendungen in Höhe 6.790,00 Euro geltend.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Bw. aufgefordert, den Empfänger dieses Betrages gemäß § 162 BAO namhaft zu machen. Dieser Aufforderung kam die Bw. nicht nach.

Weder Herr IK noch Herr KO verfügten im Zeitpunkt der Rechnungslegung über eine aufrechte Meldung im Bundesgebiet.

Feststellungen, dass der Betrag von 6.790,- Euro überhaupt nicht für die Honorierung von Bauarbeiten verwendet wurde, sondern vielmehr der Gesellschafterin zugeflossen ist, sind durch keine aktenkundigen Unterlagen erhärtet.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindlichen Kopien und auf die folgende Beweiswürdigung:

Die Unterschrift auf den Kassen-Eingangs-Belegen ist tatsächlich nicht die Unterschrift des vom Geschäftsführer der Bw. namhaft gemachten Empfängers Herrn IK.

Diese Tatsache wird auch vom Geschäftsführer der Bw. nicht bestritten, zumal er selbst im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung bekannt gab, dass bei der Geldübergabe Herr IK die bereits – von wem immer – unterschriebenen Belege übergeben hat. Da einerseits das Geld laut dem Geschäftsführer der Bw. an Herrn IK übergeben wurde, andererseits der Zahlungseingang durch eine andere Person bestätigt wurde, war die Bw. der Aufforderung zur Empfängernennung nicht nachgekommen. Herr IK war nicht durch eine Vollmacht der Fa. K-GmbH zur Empfangnahme des Geldes berechtigt. Die Tatsache, dass im Auftragschreiben vom 15.11.2002 Herr IK von der Bw. als „beauftragt“ bezeichnet wird, kann die Vorlage einer Vollmacht nicht ersetzen. Darüber hinaus konnte die Bw. zu jener Person, die sie als Empfänger namhaft machte, außer dem Namen keine Angaben machen.

Rechtliche Würdigung:

1. Körperschaftsteuer

Entsprechend der Bestimmung des § 162 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind gemäß § 162 Abs. 2 BAO die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Die Entscheidung der Behörde, von der Bw. die genaue Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen, ist eine solche des Ermessens; sie hat dem Sinn des Gesetzes und den Vorstellungen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entsprechen.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat.

Eine gesetzwidrige Ermessensübung liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn und soweit die Bw. aus tatsächlichen Gründen unverschuldetermaßen gehindert gewesen wäre, den Empfänger der von ihr geltend gemachten Betriebsausgaben zu benennen (vgl. VwGH 16.12.1975, 885/75; VwGH 29.11.1988, 87/14/0203). Derartige Umstände wurden von der Bw. nicht geltend gemacht. Darüber hinaus ist auch nicht ersichtlich, weshalb es der Bw. unmöglich gewesen sein sollte, die Personalia ihres physischen Geschäftspartners in Erfahrung zu bringen.

Die Aufforderung nach § 162 BAO erfolgte daher rechtmäßig. War aber die Aufforderung berechtigt und kam ihr die Bw. nicht nach, waren die abgesetzten Aufwendungen daher zur Gänze nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

2. Haftung für Kapitalertragsteuer

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird.

Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens wurde nicht aufgezeigt, dass die gemäß § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben anzuerkennenden Beträge der Gesellschafterin oder ihr nahe stehenden Personen zugewendet wurden. Die Beurteilung von nicht als Betriebsausgaben anzuerkennenden Beträgen als verdeckte Ausschüttungen, ohne den Nachweis der Zuwendung an die Gesellschafterin oder eine ihr nahe stehende Person, entspricht nicht dem Gesetz. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer war daher statzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. November 2010