

GZ. RV/0286-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Peter Rumpf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Radkersburg betreffend

1. Umsatzsteuerfestsetzung für 5-12/2001, 1/2002 und 5-7/2002 sowie
2. Verspätungszuschlag für 6-7/2001 und 12/2001 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 5-12/2001, 1/2002 und 5-7/2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung gegen die Verspätungszuschlagsbescheide für 6-7/2001 und 12/2001 wird Folge gegeben.

Die Verspätungszuschläge für 6-7/2001 und 12/2001 werden nicht festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. wurde im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung festgestellt, dass nicht alle Rechnungen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 iVm § 11 UStG 1994 hinsichtlich des Rechnungserfordernisses der Adresse des Leistenden erfüllen und wurden Umsatzsteuerbeträge für die Monate 5-12/2001 sowie für 1/2002 und 5-7/2002 nachverrechnet. In der Begründung zu den angefochtenen Bescheiden wurde ausgeführt, dass der Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 u.a. das Vorhandensein von dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen voraussetze. Da dem UStG entsprechende Rechnungen fehlten, sei die erklärte Vorsteuer daher um die in den vorgelegten, mangelhaften Rechnungen enthaltene Umsatzsteuer zu kürzen.

Verspätungszuschläge für 6-7/2001 und 12/2001 wurden festgesetzt mit dem Hinweis auf § 135 BAO und der Begründung, dass die Bw., obwohl eine Verpflichtung zur Einreichung von Voranmeldungen bestand, diese nicht bzw. verspätet eingereicht habe.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. im Wesentlichen aus: Die Umsatzsteuernachverrechnungen gründeten sich auf die Versagung von Vorsteuerbeträgen, welche Rechnungen der Firmen H-Bau GmbH, A-Bau GmbH sowie J-Bau GmbH beträfen. Die Versagung des Vorsteuerabzuges sei damit begründet worden, dass diese Firmen weder in G. noch in W. unter den angegebenen Adressen zu den angegebenen Abrechnungszeiträumen über einen Betriebssitz oder Ort der Geschäftsführung verfügt hätten bzw. die Firma A-Bau GmbH offensichtlich untergetaucht wäre, da im Zuge amtlicher Erhebungen ab Dezember 2001 weder ein Geschäftsbetrieb noch Beschäftigungsverhältnisse festgestellt werden konnten. Die Versagung des Vorsteuerabzuges gründe sich auf fehlende Formalerfordernisse einer Rechnung, welche einerseits den richtigen Namen als auch die richtige Adresse des Leistungserbringens aufweisen müsse. Die Erbringung der Leistung durch die betroffenen Unternehmer sei im Zuge der Umsatzsteuerprüfung nicht angezweifelt worden. Bei juristischen Personen, um welche es sich bei den Subunternehmern handle, sei als Anschrift des leistenden Unternehmers die Adresse des Sitzes oder der Geschäftsleitung anzugeben. Sowohl bei der H-Bau GmbH als auch bei der A-Bau GmbH seien sämtliche Rechnungen mit der als Sitz- und Geschäftsanschrift im Firmenbuch eingetragenen Adresse ausgestellt worden. Der VwGH lege in ständiger Rechtsprechung über die Erfüllung der formalen Anforderungen des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 strenge Maßstäbe an. Es sei daher zumindest bei der erstmaligen Aufnahme von Geschäftsbeziehungen eine Prüfung und Beweisaufnahme über die tatsächliche Existenz bzw. Identität eines neuen Geschäftspartners vorzunehmen. Die Bw. sei

sich dieser Rechtsansicht in der Verwaltungspraxis voll bewusst und habe daher vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen eine sorgfältige Überprüfung der Firmen durchgeführt. Es seien Firmenbuchauszüge angefordert, Gewerbeberechtigungen eingeholt und die persönliche Identität der Geschäftsführer nachgewiesen worden. Weiters seien die entsprechenden Anmeldungen und Arbeitsbewilligungen aller Dienstnehmer dieser Subfirmen laufend überprüft worden.

Herr S., der Geschäftsführer der Bw., habe persönlich die Geschäftsräumlichkeiten der A-Bau GmbH in W., K.str., besucht.

Die Bw. habe in weitgehender Weise alle Maßnahmen zur zweifelsfreien Identifizierung der Rechnungsaussteller ergriffen. Es könne nicht Aufgabe des Leistungsempfängers sein, bei Fehlen jeglicher Verdachtsmomente hinsichtlich der Identität des Rechnungsausstellers, für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges bei regelmäßiger Beschäftigung eines Subunternehmens in relativ kurzen Zeitabständen immer wieder gezielte Nachforschungen in die Wege zu leiten, insbesondere darüber, ob der leistende Unternehmer seine Rechnungsanschrift geändert haben könnte. Inwieweit der Rechnungsaussteller steuerlich erfasst sei und die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auch tatsächlich abführe, sei für den Leistungsempfänger im Hinblick auf das Steuergeheimnis rechtlich gar nicht nachprüfbar. Außerdem dürfe er in Anbetracht der Öffentlichkeitswirkung des Firmenbuches, sowie der Erfassung der Dienstnehmer bei der Sozialversicherung auch auf eine ordnungsgemäß Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen vertrauen.

Im Falle der J-Bau GmbH sei für die Bw. zudem ersichtlich gewesen, dass diese bei der zuständigen Abgabenbehörde ordnungsgemäß steuerlich erfasst sei, da im August 2002 ein Bescheid über Pfändung von Geldleistungen vom Finanzamt W1 an die Bw. ergangen sei, mit der Aufforderung der Drittschuldnererklärung, wobei mit Bescheid vom 20.09.2002 die Einstellung der Vollstreckung ausgesprochen worden sei. Auf sämtlichen Schriftstücken der Finanzverwaltung scheine die nunmehr angezweifelte Geschäftsanschrift der J-Bau GmbH, Lz.gasse auf. Aufgrund der Pfändungsmaßnahmen hätte die Bw. davon ausgehen können, dass seitens der Finanzverwaltung eine Überprüfung hinsichtlich Sitz und Geschäftsleitung erfolgt sei.

Zudem sei zu überprüfen, inwieweit eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges mit dem EU-Recht konform gehe. Hinsichtlich des Rechnungsinhaltes bestimme Art. 22 Abs. 3 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nur, dass die Rechnung getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag ausweisen müsse. Weitere Pflichten könnten die Mitgliedsstaaten nur insoweit vorsehen, als sie es als erforderlich erachten, um

die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Die Ausübung des Rechtes zum Vorsteuerabzug dürfe jedoch nur insoweit von solchen Pflichten abhängig gemacht werden, als dies erforderlich sei, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern, nicht aber durch die technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechtes zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren. Müsste der Unternehmer jedes Mal, wenn er von einem anderen Unternehmen eine Rechnung erhalte, Nachforschungen darüber anstellen, ob der Leistungserbringer an der angegebenen Adresse auffindbar sei etc., so würde dies die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges praktisch unmöglich machen. Solche Anforderungen wären nach der Rechtsprechung des EuGH nicht mit den Vorgaben der Richtlinie konform.

Eine richtlinienkonforme Auslegung des UStG dürfe § 11 Abs. 1 Z 1 UStG keine Bedeutung dieses Inhaltes beimessen. Zudem seien solche Anforderungen sowie die mit der Nichterfüllung verbundenen Sanktionen unverhältnismäßig.

Ergänzend verweise die Bw. darauf, dass hinsichtlich der Firma H-Bau GmbH und der A-Bau GmbH im Prüfungszeitraum Gegenrechnungen gestellt worden seien. Wenn das Finanzamt nun einerseits einer Vorsteuer die Abzugsfähigkeit versagen möchte, da diese vom leistenden Unternehmen nicht abgeführt worden sei, so müsste im Sinne der Gleichmäßigkeit einer Besteuerung Mehrwertsteuer, die dann offensichtlich auch nicht als Vorsteuer konsumiert worden sein könne, in Anrechnung gebracht werden.

Im übrigen seien aber die Vorsteuerkürzungen aufzuheben, wie auch die vorgeschriebenen Verspätungszuschläge gutzuschreiben seien. Darüber hinaus wären ohnedies keine Verspätungszuschläge zu erheben gewesen, da es sich im konkreten Fall um keine nicht entrichteten oder verspätet entrichteten Abgaben handle. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die angeführten Abrechnungszeiträume seien ordnungsgemäß dem Finanzamt vorgelegt worden bzw. die Umsatzsteuer entrichtet worden. Die Nachverrechnung basiere ausschließlich auf unterschiedlicher Rechtsauffassung bzw. stütze diese sich auf Fakten, welche erst nachträglich bekannt wurden bzw. der Bw. erst im Zuge der Abgabenprüfung zur Kenntnis gebracht wurden.

Das Finanzamt wies die Berufung ab und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Zu den Rechnungen der A-Bau: Diese sei mit Sitz in G.gasse gegründet worden. Im August 2001, zum Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit mit der Bw., wechselten die Gesellschafter und der Geschäftsführer und habe eine Sitzverlegung an die Adresse des Geschäftsführers M.I. nach K.straße stattgefunden. Der Geschäftsführer der Bw., Herr S.,

konnte anlässlich einer Befragung keine näheren Angaben zu den von ihm besuchten Räumlichkeiten machen. Nach den amtlichen Erhebungen habe es sich dabei um eine 32 m² große Wohnung gehandelt, die bis längstens Dezember 2001 genutzt worden sei. Ein Geschäftsbetrieb konnte nicht wahrgenommen werden, vielmehr habe nach Auskunft des Vermieters eine vom Mieter verschiedene Person mit zwei Kindern die Wohnung benutzt. Am 14.01.2002 sei die Wohnung zwangsweise aufgesperrt worden und sei festgestellt worden, dass die Wohnung bis auf einen kleinen Couchtisch, ein Bürokästchen und einen Schreibtisch leer stand. Dass spätestens ab Jänner 2002 der Sitz und die Geschäftsleitung der A-Bau GmbH nicht an der offensichtlichen „Privatadresse“ des Geschäftsführers M.I. vorhanden war, liege damit auf der Hand. Dem Einwand des Bw., eine regelmäßige Überprüfung des Rechnungsausstellers könne bei Fehlen jeglicher Verdachtsmomente nicht Aufgabe des Leistungsempfängers sein, müsse entgegengehalten werden, dass wenn ein zweihundzwanzigjähriger polnischer Staatsbürger als Geschäftsführer einer jüngst gegründeten GmbH auftrete, welche über eine von einem Inländer zur Verfügung gestellten Gewerbeberechtigung agiere, noch dazu in einer in Bezug auf den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bekanntermaßen problematischen Branche, dies nicht mehr als „unverdächtig“ anzusehen sei.

Es waren daher die Vorsteuerbeträge für 12/2001 und 1/2002 entsprechend zu kürzen.

Zu den Rechnungen der H-Bau: Erhebungen der zuständigen Finanzämter hätten ergeben, dass die H-Bau weder in W. noch in G. unter den angegebenen Adressen über einen Firmensitz oder Ort der Geschäftsleitung verfügt habe. Die Adresse L.Hstraße sei lediglich eine Postadresse gewesen, an welcher ein Dienstleistungsunternehmen alle Telefonate an eine Unternehmensberatungsfirma in G. weitergeleitet habe. An der Adresse des Geschäftsführers H.V., La.straße, befindet sich ein Fremdenheim, welches an Ausländer Zimmer zu Wohnzwecken vermietet. Dort sei H.V. für kurze Zeit wohnhaft gewesen, dann aber unbekannten Aufenthalts verschwunden. Auch die H-Bau GmbH verfüge über einen ausländischen handelsrechtlichen und inländischen gewerberechtlichen Geschäftsführer. Die Vorsteuern für 6-11/2001 waren aufgrund der formalen Rechnungsmängel entsprechend zu kürzen.

Zu den Rechnungen der J-Bau GmbH: Auch diese habe nach den amtlichen Erhebungen an der in den Rechnungen angeführten Adresse Lz.gasse über keinen Betriebssitz oder Ort der Geschäftsleitung verfügt und könnten für die Zeiträume 5-7/2002 keine diesbezüglichen Vorsteuerbeträge anerkannt werden. Der zuständige Erhebungsdienst habe festgestellt, dass laut Auskunft der Hausverwaltung weder eine Firma J.-Bau GmbH noch der handelsrechtliche

Geschäftsführer L.S. (ein kroatischer Staatsbürger) an der Adresse Lz.gasse bekannt sei und auch kein diesbezüglicher Mietvertrag existiere oder existiert habe. Wie von Herrn S. ausgeführt worden sei, wäre es nicht üblich gewesen, Subfirmen zu Beginn einer Geschäftstätigkeit zu besuchen, bei der A-Bau GmbH habe es sich zufällig so ergeben, sonst seien keine Besuche erfolgt.

Die durchgeführte Forderungspfändung habe ihren Grund in der im Zuge einer „versuchten“ Umsatzsteuersonderprüfung gewonnenen Erkenntnis der Abgabenbehörde, dass die J-Bau GmbH an der angeführten Rechnungsadresse nicht existent war und ihrer umsatzsteuerlichen Verpflichtung zur Meldung von Umsatzsteuerzahllasten zur Gänze nicht nachkam, trotzdem aber Geschäftsbeziehungen zu verschiedenen Firmen, u.a. zu der Bw., gepflegt habe.

Bezüglich all dieser Firmen sei zu sagen, dass die von der Bw. angeführten Maßnahmen zur Identifizierung und Überprüfung der rechnungsausstellenden Firmen nichts an dem fehlenden Rechnungsmerkmal des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG ändere, auf entsprechende einschlägige Erkenntnisse des VwGH werde verwiesen. Eine Risikoabwälzung auf die Allgemeinheit könne, insbesondere wenn es sich um branchenbekannte fiskalische Probleme in Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug handle, nicht dem Gesetzeszweck unterstellt werden.

Die Berufung gegen die Verspätungszuschläge sei abzuweisen gewesen, da sich die Verpflichtung zur Umsatzsteuervoranmeldungsabgabe durch die nicht vollständig entrichtete Umsatzsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt, unter Berücksichtigung der nicht anzuerkennenden Vorsteuern ergeben habe.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. ergänzend aus: Im Falle der A-Bau GmbH könne nicht entkräftet werden, dass diese sehr wohl an der angeführten Geschäftssadresse Sitz und Räumlichkeiten hatte und dass eine ordnungsgemäße Überprüfung dieser Fakten vom Geschäftsführer, Herrn S., vorgenommen worden sei.

Hinsichtlich der H-Bau GmbH werde vom Finanzamt unterstellt, dass diese Firma weder in W. noch in G. unter den angegebenen Adressen über einen Betriebssitz verfügt habe. Auch hier werde jedoch außer Zweifel gestellt, dass eine ordnungsgemäße Anmeldung an der angegebenen Adresse durch den Geschäftsführer H.V. erfolgt sei und nur aufgrund eines ordnungsgemäßen Meldezettels eine Eintragung ins Firmenbuch erfolgen konnte.

Der Bw. werde die umfassende Überprüfung der Geschäftspartner in keiner Weise positiv angerechnet. Die ab Juli 2002 mit verschiedensten Firmen seitens der Bw. getroffenen Rechnungsvereinbarungen, die Umsatzsteuer betreffend, bewiesen, dass die Bw. von sich aus immer bemüht war, auch bei geringsten Verdachtsmomenten entsprechende Maßnahmen zu

setzen. Daraus der Bw. nunmehr vorzuwerfen, dass sie die Möglichkeit der Umsatzsteuerüberrechnung nicht schon früher vereinbart habe, entspreche einer negativen Würdigung eines positiven Verhaltens.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zu den Umsatzsteuerfestsetzungen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF BGBI. 663/1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 zählt all jene Merkmale einer Rechnung auf, die vorliegen müssen, um beim Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zu gewährleisten. Führt ein Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 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.

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBI. 663/1994 müssen Rechnungen grundsätzlich folgende 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 UStG 1994) und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Gemäß § 11 Abs. 3 UStG 1994 ist für die unter § 11 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geforderten Angaben jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – bereits zum inhaltsgleichen § 11 UStG 1972 - ist ohne Vorliegen der in § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmale ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen (vgl. u.a. VwGH 14.1.1991, 90/15/0042), selbst

wenn die der Rechnung zugrunde liegende Leistung tatsächlich und von einem Unternehmer erbracht worden ist (VwGH 14.1.1991, 90/15/0042) und die Umsatzsteuer unstrittig an das Finanzamt abgeführt worden ist (VwGH 20.11.1996, 96/15/0027) bzw. unabhängig von der Gut- oder Schlechtgläubigkeit des Leistungsempfängers und auch wenn der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer bezahlt hat (VwGH 3.7.2003, 2002/15/0155). Ob das Finanzamt den leistenden Unternehmer steuerlich erfasst hat, ist für die Frage des Vorsteuerabzuges des Leistungsempfängers nicht ausschlaggebend (VwGH 20.11.1996, 95/15/0179).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist es strittig, ob die von der A-Bau GmbH, der H-Bau GmbH und der J-Bau GmbH – für tatsächlich erbrachte Leistungen – ausgestellten Rechnungen die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen oder nicht.

Eine dem § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 als entsprechend zu wertende Rechnung muss den Namen und die **Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers** enthalten. Darunter ist der **richtige Name** und die **richtige Adresse** zu verstehen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist die Vorsteuerabzugsberechtigung aus einer Rechnung, auf der als leistender Unternehmer eine Firma aufscheint, die an der angegebenen Adresse nicht existiert, zu versagen. Die Angabe einer falschen Anschrift des leistenden Unternehmers schließt für sich allein schon die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 aus (vgl. u.a. VwGH 26.9.2000, 99/13/0020; 30.5.2001, 95/13/0226; 20.11.1996, 96/15/0027; 20.11.1996, 95/15/0179; 28.5.1997, 94/13/0230; 24.4.1996, 94/13/0133; 24.4.1996, 94/13/0134; 20.11.1996, 95/15/0179, 96/15/0027). Auch die Anführung des richtigen Namens aber der unrichtigen Adresse ist nicht ausreichend (Kolacny/Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Wien 1997, § 11 Anmerkung 5). Auch die Angabe „nur“ einer falschen Adresse kann nicht als „kleiner“, dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden (VwGH 25.4.2001, 98/13/0081; 26.9.2000, 99/13/0020). Unsicherheiten wirken sich zum Nachteil des den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmers aus (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, Loseblatt, Wien, Band IV, Lieferung Jänner 1998, § 12 Anmerkung 129).

Wenn Rechnungen Namen und Anschrift eines Leistenden enthalten, der unter dem angegebenen Namen oder unter der angegebenen Anschrift nicht existiert, dann fehlt es am Rechnungserfordernis des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers (vgl. u.a. VwGH 14.1.1991, 90/15/0042; 29.11.2000, 95/13/0029 und 95/13/0072). Unter Anschrift im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist demnach nicht eine

bloße Zustelladresse zu verstehen, sondern eine Geschäftsanschrift, an der das leistende Unternehmen eine Geschäftstätigkeit entwickelt.

In diesem Punkt stimmt das österreichische Umsatzsteuerrecht mit der deutschen Rechtslage überein. Auch in Deutschland wird die Ansicht vertreten, dass die Angabe beispielsweise eines bloßen Repräsentanten des Leistenden keine Anschrift im Sinne des Gesetzes darstellt. Es ist erforderlich, dass an der angegebenen Anschrift das Unternehmen betrieben wird (vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, Loseblatt, 113. Lieferung, § 14 Anm. 222).

Nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen ist es entgegen den Ausführungen des Bw. als erwiesen anzusehen, dass die A-Bau GmbH, die H-Bau GmbH und die J-Bau GmbH an den in den Rechnungen angeführten Anschriften zu keinem der in den jeweiligen Rechnungen angegebenen Datumsangaben eine Geschäftstätigkeit entfalteten. Hierzu ist auf die ausführlichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu verweisen, welchen die Bw. im Vorlageantrag nicht entgegengetreten ist (zum Vorhaltscharakter einer Berufungsvorentscheidung nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vgl. z.B. VwGH vom 26.6.2002, 97/13/0009; 31.3.2000, 95/15/0066).

Ergänzend wird noch ausgeführt:

Zur A-Bau GmbH: Aus Rechnungen für die Zeiträume bis einschließlich November 2001 wurde der Vorsteuerabzug zugelassen. Die Rechnungen, aufgrund derer ein Vorsteuerabzug nicht anerkannt worden ist, betreffen die Zeiträume 12/2001 und 1/2002. Ab Dezember 2001 war nach den Erhebungen kein Betriebssitz mehr feststellbar. Laut Auskunft des Vermieters war die Wohnung K.straße bis längstens Dezember 2001 von einer Person mit zwei Kindern benutzt worden. Ab November 2001 seien keine Mietzahlungen mehr geleistet worden, bei der zwangsweisen Aufsperrung der Wohnung wurden im Postkasten bis etwa Mitte November datierte Poststücke gefunden, was die Wahrnehmungen des Vermieters hinsichtlich einer Nichtnutzung ab spätestens Dezember 2001 bestätigte. Diese Erhebungsergebnisse hat die Bw. im gesamten Verfahren nicht entkräftet. Ihr Vorbringen, die A-Bau GmbH hätte an der angeführten Geschäftsadresse Sitz und Räumlichkeiten gehabt, wird vom Finanzamt mangels an Beweisen für den Zeitraum *vor* 12/2001 nicht bestritten. Aus dem Argument, der Geschäftsführer S. hätte den Geschäftssitz der A-Bau GmbH aufgesucht, ist für die Bw. nichts zu gewinnen, da Herr S. seiner Erinnerung nach im Sommer 2001 dort war, zu einem Zeitpunkt also, der nicht entscheidungswesentlich ist.

Zur H-Bau GmbH: Die Geschäftsanschrift und Rechnungsanschrift dieser Firma war nach den Erhebungen eine reine Zustelladresse, also keine Geschäftsanschrift, an welcher das Unternehmen eine Geschäftstätigkeit entwickelte, was aber als Rechnungsanschrift nicht ausreicht. Ebenso wenig ist die Privatadresse des Geschäftsführers, der in einem Ausländerheim ein Zimmer hatte, automatisch als Firmenadresse zu werten.

Zur J-Bau GmbH: Laut Erhebungen des zuständigen Finanzamtes ist an der angeführten Rechnungsadresse Anfang April 2002 das Türschloss getauscht worden, der frühere Mieter wurde aufgefordert, die Wohnung zu räumen. Seit Mai ist die Wohnung neu vermietet. Die Fa. J-Bau GmbH und der Geschäftsführer L.S. waren der Hausverwaltung völlig unbekannt. Die Rechnungen, aus denen der Vorsteuerabzug verwehrt wurde, betreffen die Zeiträume 5-7/2002. Auch der Umstand, dass die Finanzbehörde in ihrem Pfändungsbescheid diese falsche Adresse übernahm, da ihr eine andere Adresse nicht bekannt war, macht diese falsche Anschrift noch nicht zur richtigen iSd § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und kann die fehlenden Formalerfordernisse der Rechnungen damit nicht ersetzen.

Aus dem Einwand der Bw., es sei immer die im Firmenbuch eingetragene Adresse auf den Rechnungen verwendet worden und aus dem Hinweis auf die Öffentlichkeitswirkung des Firmenbuches, ist für die Bw. nichts zu gewinnen. Es gibt keinen wie immer gearteten, sich auf steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauenschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse (welche eine bloße Zustelladresse sein kann), die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

Aufgrund der vorliegenden Beweise kann es als erwiesen angenommen werden, dass die in den Rechnungen aufscheinenden Anschriften der leistenden Unternehmer **keine** Anschriften im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 waren.

Damit erübrigts sich auch die Auseinandersetzung mit dem übrigen Vorbringen, wonach jedenfalls von (zum Teil) der Finanzverwaltung bzw. der Gebietskrankenkasse gegenüber in Erscheinung getretenen im Firmenbuch erfassten, rechtlich existenten Unternehmen auszugehen sei, und die Bw. alle nur erdenklichen, die Firmen betreffenden Erkundigungen eingeholt habe. Selbst die Richtigkeit dieser Ausführungen vermag am fehlenden Rechnungsmerkmal der Anschrift im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nichts zu ändern bzw. dieses zu ersetzen.

Dem Einwand, dass Gegenrechnungen an die H-Bau GmbH und die A-Bau GmbH gestellt worden seien, aus welchen die Umsatzsteuer im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung mit den versagten Vorsteuern gegenzuverrechnen sei, weil hier offenbar diese Umsatzsteuer von

den besagten Firmen nicht als Vorsteuer beansprucht worden sei, ist nicht zu folgen. Die Umsatzsteuerbarkeit bzw. Umsatzsteuerpflicht einer Leistung ist nicht davon abhängig, ob der Empfänger der Leistung einen Vorsteuerabzug vornimmt, diesen vergisst oder darauf verzichtet. Die Umsatzsteuerbarkeit gemäß § 1 UStG 1994 ergibt sich aus der erbrachten Leistung, dem konkreten Umsatz, der aber unbestritten vorliegt.

Auch das Argument der Europarechtswidrigkeit einer solchermaßen vorgenommenen Vorsteuerversagung geht ins Leere. Art. 22 Abs. 3 lit. b fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie [77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABI. Nr. L 145 vom 13.06.1977, CELEX-Nr. 31977L0388 idF der Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20.12.2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungstellung, ABI. Nr. L 015 vom 17.01.2002, CELEX-Nr. 32001L0115] sieht vor, dass Rechnungen den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und seines Kunden enthalten müssen. Daraus folgt, dass sich schon aus dem EU-Recht ergibt, dass eine Rechnung die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen (= des Rechnungsausstellers) und seines Kunden enthalten muss. Dass damit nur die *richtige* Adresse und *nicht nur irgendeine* Anschrift gefordert sein kann, ergibt sich aus dem Wortlaut.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 14.07.1988, Rs 123/87 Slg 1988, 4517, CELEX-Nr. 61987J0123, festgehalten, dass es den Mitgliedstaaten gestattet ist, die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug vom Besitz einer Rechnung abhängig zu machen, die über das von der Sechsten Richtlinie (noch idF vor der Richtlinie 2001/115/EG) verlangte Mindestmaß hinaus bestimmte Angaben enthalten muss, die erforderlich sind, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern. Solche Angaben dürfen jedoch nicht durch ihre Zahl oder technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Das Erfordernis der richtigen Adresse des Leistenden ist als Sicherungsmaßnahme zur Erhebung der Mehrwertsteuer zu sehen und ist nicht als technisch kompliziertes Rechnungsmerkmal zu werten, das den Vorsteuerabzug übermäßig erschwert. § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und die von der Rechtsprechung klarstellende Interpretation im Sinne der Angabe der *richtigen* Anschrift ist damit jedenfalls europarechtskonform.
Das Abstellen auf eine ordnungsgemäße Rechnung iSd § 11 UStG 1994 soll eine verwaltungsökonomische und praktikable Kontrolle der Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges beim

Leistungsempfänger einerseits und der steuerlichen Erfassung beim Leistungserbringer andererseits sicherstellen (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, Wien 1999, § 11 Tz. 59). Name und Anschrift des Leistenden soll zu dessen Identifizierung und zur Sicherung des Steueranspruches dienen, d.h. die Anschrift muss auch nach außen hin mit dem Unternehmen in Verbindung gebracht werden können.

Die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine ordnungsgemäße Rechnung ist nicht unsachlich, der Leistungsempfänger kann eine solche Rechnung bzw. eine Berichtigung verlangen. Die „Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers“ ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat (VwGH 25.4.2001, 98/13/0081).

Auch wenn für den Rechnungsempfänger der Umstand der falschen Anschrift nicht erkennbar war, und er auf die Richtigkeit vertraute, ändert dies nichts an der objektiv vorliegenden Tatsache, dass das Rechnungsmerkmal Anschrift (= richtige Anschrift) fehlt und die Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

2. Zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen:

§ 135 BAO idF BGBI. 151/1980, lautet:

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; „solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. ...“

Laut VwGH vom 29.11.1994, 94/14/0094 (vgl. dazu auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, § 135, Rz. 20) kann zwar bei der Umsatzsteuer ein Verspätungszuschlag wegen schuldhafter Nichteinreichung der Umsatzsteuervoranmeldung auch dann verhängt werden, wenn die Pflicht zur Einreichung nur deshalb nicht entfallen ist, weil die Umsatzsteuervorauszahlung nicht vorschriftsmäßig (nicht zeitgerecht bzw. in zu geringer Höhe) entrichtet wurde – das wäre im berufsgegenständlichen Fall gegeben. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages setzt aber ein Verschulden an der Verspätung voraus, wobei bereits leichte Fahrlässigkeit genügt.

Wenn wie im vorliegenden Fall die Bw. im Vertrauen auf die Richtigkeit der errechneten Vorsteuerbeträge und die geleisteten Vorauszahlungen gar nicht erkennen konnte, dass sie eine Umsatzsteuervoranmeldungspflicht traf bzw. höhere Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären, weil ihr der Umstand des Vorliegens formaler Rechnungsmängel erst im Zuge der

abgabenbehördlichen Prüfung bekannt wurde, trifft sie an dieser Verspätung kein Verschulden iSd § 135 BAO.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 29. März 2004