



**UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT**

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/1510-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Viktoria Blaser, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein des Schriftführers FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der GmbH., Seminarveranstaltungen, W., vertreten durch Dkfm. Karl Rausch, Steuerberater, 1090 Wien, Liechtensteinstr. 22 A, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk, vertreten durch Mag. Konrad, betreffend Umsatzsteuer 1996, 1997 und 1998 nach der am 30.November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Weiters wurde **beschlossen**:

Die Berufung betreffend die den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1996, 1997 und 1998 zugrunde liegenden Wiederaufnahmebescheide wird als verspätet zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Gegenstand des Unternehmens des Berufungswerbers (Bw.) ist laut Gesellschaftsvertrag u.a. die Organisation, Vermittlung und Durchführung von Vortragsreihen, Seminaren, Studienkursen, Beratungen, das Verkaufs- Kommunikations- und Managementtraining.

Für die für die Jahre 1996, 1997 und 1998 erklärten Umsätze und Vorsteuern erfolgte die Veranlagungen erklärungsgemäß.

Für die Jahre 1996, 1997 und 1998 fand im bei dem Bw. eine **Betriebsprüfung** (Juni 2000 bis Mai 2001) statt.

Zu der Umsatzsteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998 wurde folgendes festgestellt:

Ab November 1996 wurden von der Fa.E Rechnungen über "Verkaufs- und Liefertätigkeiten" monatlich ausgestellt. Aus den Rechnungen ist der Umfang der Leistung nicht ersichtlich. Aufgrund der Erhebungen des FA Mistelbach existierte unter der auf den Rechnungen angeführten Adresse nie eine Fa E.GmbH. Lt. DB2 Abfragen ist die Fa.E beim Finanzamt 9/19 steuerlich erfasst, jedoch nur mit K Signal.

Im Rahmen einer Besprechung mit dem neuen ständigen StB Dkfm Rausch wurde ein Mustervertrag über eine Unternehmensbeteiligung "ET" vorgelegt, wonach lt. Dkfm Rausch alle Seminarleiter beteiligt seien (aufgrund sozialversicherungsrechtlichen Gründen wurde die Beteiligungsgesellschaft gegründet). Lt. DB 2 Abfrage konnte jedoch keine Personengesellschaft eruiert werden.

Trotz wiederholter Urgenzen beim Stb die Beteiligten dieser E-U.. bekannt zugeben sowie den Umfang der Leistungen detailliert aufzuschlüsseln, wurden keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt.

Die Vorsteuer war nicht anzuerkennen, da in der Rechnung eine Adresse, die nicht existiert, angeführt ist (UStR RZ 1505), ebenfalls sind Art und Umfang der Leistung nicht ausgeführt.

Vorsteuer	1996	1997	1998
Vorsteuer lt. Erkl.	ATS 693.559,62	ATS 859.673,16	ATS 708.209,34
abzgl. Vst Fa.E	ATS 76.388,66	ATS 437.477,96	ATS 365.351,80
Vorsteuer lt. Bp	ATS 617.170,96	ATS 422.195,20	ATS 342.857,54

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO war auf Grund der getroffenen Feststellungen erforderlich.

Das Finanzamt für Körperschaften in Wien schloss sich der Ansicht, dass bei den Rechnung der Fa.E im gegenständlichen Fall die gemäß § 11 Abs.1 UStG erforderlichen Angaben nicht enthalten sind, an.

Die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1996, 1997 und 1998 wurden gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Die Umsatzsteuerbescheide 1996, 1997 und 1998 ergingen mit gekürzter Vorsteuer.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen

Umsatzsteuerbescheide 1996, 1997 und 1998 wurde Berufung (16.08.2002) eingebbracht. Es wurde beantragt die aberkannten Vorsteuerbeträge für die Jahre 1996, 1997 und 1998 im Gesamtbetrag von ATS 879.199,42 gutzuschreiben.

Eine mündliche Verhandlung vor der Abgabenbehörde zweiten Instanz wurde beantragt.

Als Begründung wurde ausgeführt:

"Laut Ausführungen im Betriebprüfungsbericht vom 20.7.2001 (Tz 15) wurden die Vorsteuern von 1996 (ATS 76.388,66), von 1997 (ATS 437.477,96) und von 1998 (ATS 365.351,80) nicht anerkannt, da in der (?) Rechnung eine Adresse, die nicht existiert angeführt ist (UStRz 1506) und weiters die Art und der Umfang der Leistung nicht angeführt ist. Zusätzlich wurde angeführt, dass die Rechnungsausstellerin (leistendes Unternehmen), die E.GmbH zwar beim Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk steuerlich erfasst ist, jedoch nur mit einem K-Signal. Das Vorhandensein einer Personengesellschaft konnte nicht festgestellt werden. Die Beteiligten seien nie bekannt gegeben worden sowie der Umfang der Leistungen nie aufgeschlüsselt wurde.

Weiters wird vorgeworfen, dass die Ertragermittlung des Rechnungsstellers nur im Schätzungswege vorgenommen wurde, da keine Erklärungen abgegeben worden sind.

Zu diesen Erläuterungen ist folgender Sachverhalt festzuhalten:

Die Bw betreibt ein Dienstleistungsunternehmen in Form der Abhaltung von Seminaren im Bereich der Betriebs- und Managementberatung (Marketing Intensivtraining, Verkaufsseminare). Zur Abhaltung dieser Seminare werden seitens der Bw. selbständige Seminarleiter(innen) beschäftigt, die für ihre Tätigkeit in Form von Vermittlungsprovisionen und Vergütungen für Einzelgespräche und Gruppengespräche (Seminar) gegen Rechnungslegung auf Grund von Werkverträgen entlohnt werden. Die Leistungen wurden von den Seminarleitern stets in Form von Verkaufs- (Seminarverkäufen) und Liefertätigkeiten (unterlagen) mit Provisionen (Verkäufe) und Entgelt (Vertragstätigkeiten) fakturiert. Ende 1996 wurde seitens der Bw und Herrn Ing. J.G., R. zum Zwecke der Rationalisierung und Kostenersparnis ein Unternehmenskonzept entwickelt (Beilage 1), in dem vorgesehen war, dass die Seminarleiter sich an der E.GmbH (die Rechnungsausstellerin und leistende) als

atypisch stille Gesellschafter im Umweg über die E.TreuhandgmbH (Treuhand GmbH) beteiligen und ihre bisherigen Leistungen in Form von Arbeitsgesellschaftern der Inhaberin des Handelsgewerbes zur Verfügung stellen. Die Abrechnung dieser Leistungen erfolgt auf Grund eines seitens mit der Bw abgeschlossenen Werkvertrages (Beilage 2) durch die leistungserbringende Inhaberin des Handelsgewerbes. Diese Rechnungen können überdies nur durch die Inhaberin des Handelsgewerbes ausgestellt werden, die allein als umsatzsteuerlicher Unternehmer zu betrachten ist (vgl. Neuner, Stille Gesellschaft, S 161). Die Gewinnanteile der stillen Mitunternehmer an der E.GmbH wurden von der Treuhand GmbH den beteiligten Gesellschaftern (P.H., A.R., G.D., S.J., Z.K.) zur Ergänzung der Einkommensteuererklärungen bekannt gegeben (z.B Abrechnung P.H. für 1998 Beilage 3). Diese Abrechnungen wurden von den Mitunternehmern ordnungsgemäß datiert.

ad. nicht existierende Adresse:

An der Adresse 1190 Wien, P-Gasse (vorher V-Gasse) hatte der Geschäftsführer der Rechnungsausstellerin, Herr Ing. J.G. , ein Großraumbüro, in dem mehrere dem Geschäftsführer zugehörigen Firmen tätig waren, eingerichtet.

Diese Tatsache war der Geschäftsleitung der Bw (Frau P., Herr Wa.) seit Jahren bekannt, da einige dieser genannten Unternehmen, wie z.B. AGmbH (Beilage 4), EGmbH (Beilage 5), J. GGmbH (Beilage 6), schon seit Jahren mit der Bw geschäftlichen Kontakt hatten und die Dienste der Bw. in Anspruch genommen wurden. Auf Grund dieser Umstände sowie auf Grund der vorhandenen Unterlagen und durchgeführten Tätigkeiten (Eintragung der beteiligten Kapitalgesellschaften im Firmenbuch, Vorhandensein einer Steuernummer, Werkerträge, zeitgerechte Erstellung der Steuertangentialen für die Mitunternehmer, stetige Kontrolle der abgerechneten Leistungen), bestand für die Bw überhaupt kein Grund an der Unternehmereigenschaft der Rechnungsausstellerin zu zweifeln. Ein strenger Nachweis dieser Unternehmereigenschaft ist von der Bw nicht zu führen, ist auch unzumutbar und muss der Finanzbehörde auf Grund ihres Informationsvorsprunges überlassen werden (Vgl. hiezu Ruppe: UStG 1994, 2.Auflage, S 940).

ad. Art und Umfang der Leistung

Bei Mängel bedarf es in derartigen Fällen entsprechender Ergänzungen. Die Abrechnung der Leistungen erfolgte auf Grund der Tätigkeiten der Seminarleiter (wurde der Finanzbehörde vorgelegt, können noch unter großem Arbeitsaufwand zusätzlich ergänzt werden!). Die Art der Tätigkeit ist dadurch eindeutig identifiziert. Die erbrachten Leistungen werden für die Bw ausgeführt (die auch ohne diese nicht arbeiten hätte können!). In diesem Fall wäre es unsachlich, den Vorsteuerabzug an der Leistungsbezeichnung scheitern zu lassen (vgl hiezu Ruppe:a.a.O., S 898). Zusätzlich muss angemerkt werden, dass die Seminarleiter als Einzelunternehmer stets in derselben Form abgerechnet haben und diese Abrechnungen von der Finanzbehörde nie beanstandet wurden.

Abschließend gehört erwähnt, dass im gegenständlichen Fall die Aberkennung der Vorsteuer eine exzessive Form der Besteuerung darstellen würde. Es kann nicht sein, dass Unternehmer bei Vorliegen aller materiellrechtlicher Voraussetzungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden. Eine derartige Aberkennung würde dem Gleichheitsgrundsatz innenwohnende Verhältnismäßigkeitsgebot, da der Leistende seinerseits die Umsatzsteuer auch ohne formgerechte Rechnung schuldet, durchbrechen.

Dass der Leistende keine Umsatzsteuer abgeführt hat (bzw. sich gar keinen Umsatzsteuercode geholt hat) sowie dass seine Ergebnisse geschätzt wurden, kann keinesfalls der Bw angelastet werden."

Die Betriebsprüfung gab zur Berufung vom 16.8.2002 eine Stellungnahme ab:

"Die Berufung richtet sich gegen die Aberkennung der geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit den Leistungen der Fa. E.GmbH . Grundsätzlich wird auf die im Bp-Bericht in Tz 15 getroffenen Feststellungen verwiesen. Die Vorsteuer wurde nicht anerkannt,

da an der in den Rechnungen der F.E. genannten Adresse- 1190 Wien, P-Gasse – die Fa.E nie existiert hat. Dieses Faktum ist aufgrund der Erhebungen des FA Mistelbach eindeutig nachgewiesen (aufgrund der Befragung der dort wohnhaften Hausbesitzerin).

Dass der Geschäftsführer der Fa.E , Hr. J.G. , mit anderen Firmen dort ansässig war, ist im gegenständlichen Fall nicht relevant. Aufgrund der USTR Rz. 1506 ist die Vorsteuer dann nicht anzuerkennen, wenn die in der Rechnung angeführte Adresse nicht richtig war. Weiters ist auch das vom Steuerberater angeführte "Unternehmenskonzept" betreffend die Fa. E.GmbH und E.TreuhandgmbH bisher – auch in der Berufung nicht nachgewiesen worden. Weder wurde in der Berufung ein entsprechender Treuhandvertrag (in der Beilage zur Berufung befindet sich lediglich ein Mustervertrag, wobei keine Beteiligten angeführt sind) vorgelegt, noch konnte eine Personengesellschaft, an der die einzelnen Seminarleiter beteiligt sind, namhaft gemacht werden.

Hinsichtlich des Rechnungsmangels betreffend eindeutige Anführung von Art und Umfang der Leistung ist folgendes hinzuzufügen:

In den Rechnungen der Fa.E ist als Leistungsbezeichnung "Verkaufs- und Lieferungstätigkeit" angeführt. Im Zuge der BP wurde von der Steuerberatung erklärt, dass es sich hierbei um die Tätigkeit der Seminarleiter handelt. Eine genaue Aufstellung über den Umfang der Leistung für die einzelnen Rechnungen konnte nicht erbracht werden, es wurde eine monatliche Zusammenstellung vorgelegt, in der der Rechnungsbetrag auf die einzelnen Seminarleiter aufgeteilt wurde. Der Leistungsumfang (welche Seminare, Stundenaufzeichnungen etc) wurden nicht vorgelegt. Aufgrund obiger Ausführungen ist nach Ansicht des FA Mistelbach der Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen und die Berufung abzuweisen."

Am 20.12.2002 wurde zur Stellungnahme der Betriebsprüfung hinsichtlich der am 16.8.2002 eingebrachten Berufung gegen die Aberkennung von Vorsteuern folgende Ergänzung eingebracht:

"Ad Firmenadresse:

Die Bestimmung des § 11 (1)Z.1 UStG 1988 fordert den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmens. Es muss jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geleistet hat.

Das ist im gegenständlichen Fall objektiv gegeben. Die leistende Unternehmung, nämlich die E.GmbH , war im Firmenbuch erfasst und hat ihre Leistungen mit Hilfe ihrer atypischen Gesellschafter zuerst seitens der V-Gasse , dann seitens der P-Gasse erbracht. Das Unternehmen war steuerlich erfasst und seitens der Finanzbehörde identifizierbar.

Dass keine Umsatzsteuer abgeliefert wurde, bzw. kein Umsatzsteuercode vorhanden war, muss zweifellos der Abgabenbehörde vorgeworfen werden. Schon allein auf Grund des Firmenwortlautes (Handels- und DienstleistungsgmbH) hätte die Behörde gemäß § 115 BAO amtswegige Ermittlungen hinsichtlich der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu Einhebung der Abgaben ergreifen müssen. Dieser Verfahrensmangel kann zweifellos nicht meiner Mandantin angelastet werden. Der Geschäftsführer des leistenden Unternehmens betrieb unter den angegebenen Adressen mehrere Betriebe. Dies war meiner Mandantin auf Grund von Geschäftsverbindungen bekannt.

Allein die Einvernahme einer zweifellos mit diesem Sachverhalt nicht vertrauten Hauseigentümerin kann nicht dazuführen, meiner Mandantin Vorsteuerabzüge in Millionenhöhe abzuerkennen. Hier wäre zweifellos der Geschäftsführer sowie Beteiligte zu befragen, was die Veranlassung zur Verlegung der Geschäftsadresse gewesen ist, warum diesbezüglich keine Information an die Vermieterin weitergegeben wurde. Gerade im speziellen Fall, wo die Tätigkeit des Unternehmens ausschließlich an auswärtigen Tagungsorten (siehe beiliegende Aufstellung) durchgeführt wurde, war es nicht unumgänglich notwendig den Ort der Geschäftsleitung großartig zu bezeichnen (für die seitens der

Geschäftsführung erbrachten Leistungen genügt lediglich ein Schreibtisch. Dessen Aufstellung, wo und an welcher Adresse auch immer, muss zweifellos dem Geschäftsführer des leitenden Unternehmens überlassen werden). Über die Hintergründe einer Adressenänderung gehört der Unternehmer befragt. Es genügt zweifellos nicht, eine Übersiedlung von der V-Gasse in die P-Gasse zum Anlass zu nehmen, Vorsteuern zu verringern!

Wesentlich für den Vorsteuerabzug ist zweifellos die Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmens. Mittels seiner Mitunternehmer war der leistende Unternehmer tätig. Die seitens der 7 Gesellschafter erbrachten Leistungen wurden an meine Mandantin fakturiert. Der daraus erzielte Gewinn wurde nach Abzug von 7 % Spesen an die Mitunternehmer ausbezahlt.

ad Unternehmenskonzept

Die Gewinnanteile wurden auf Grund von Angaben der Treuhand GmbH (Beilagen zur Steuererklärung) von den Mitunternehmern ordnungsgemäß versteuert. Als Inhaber des Handelsgewerbes war die E.GmbH allein zur Ausstellung von Rechnungen berechtigt.

Dass keine Treuhandverträge vorgelegt wurden, ist daher umsatzsteuerlich irrelevant. Dergleichen Verträge wurden bei Geschäftsbeginn mündlich abgeschlossen, waren stets nach außen erkennbar und fanden in den Steuererklärungen der sieben Mitunternehmer im Zeitraum 1996-1998 ihren Niederschlag (A.R. , G.D. , G.N., Z.K. , S.J. , P.H. , R.T.). Die wirtschaftlichen Hintergründe dieser Konzeption wurden mehrmals erläutert und liegen bei der Ersparnis von Sozialversicherungsbeiträge und wurden nach Änderung der Bemessungsgrundlagen (ab 1999) für (aktiv tätige) Mitunternehmer obsolet, was die Einstellung der Mitunternehmerschaft nach sich zog. Ab 1999 wurden die Leistungen der Seminarleiter wieder direkt an meine Mandantin erbracht.

ad Leistungsaufstellung

In den Beilagen 1-7 übermitte ich umfangreiche und detaillierte Leistungsaufzeichnungen, in denen die Leistungen der sieben Seminarleiter (Mitunternehmer) nach Art der Seminare, Ort der Vortragstätigkeit, Anzahl der Leistungstage genauestens aufgeschlüsselt sind.

In diesen Aufstellungen sind Art der Entgelte (Lieferbonus und Auszahlung für Einzelgespräche) und zusätzlich die seitens meiner Mandantin auf Grund dieser Unterlagen weiterverrechneten Umsätze ersichtlich. Sie bilden die Basis für die von der Betriebprüfung kritisierten Rechnungen.

Zusammenfassung

Das leistende Unternehmen war eindeutig kein U-Boot. Die Mängel bei der Einhebung der Umsatzsteuer seitens des Betriebsfinanzamtes wurden bereits aufgezeigt. Dass unternehmerische Leistungen erbracht wurden, hat die Betriebsprüfung eindeutig anerkannt (die durch die Leistung der E.GmbH entstandenen Betriebsausgaben wurden anstandslos belassen!)

Lediglich durch die Behauptung einer Hauseigentümerin einen Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen ist zweifellos übertrieben.

Dass in der Rechnung eine Adresse, die nicht existiert, angeführt wurde (wie die Betriebsprüfung behauptet), ist im gegenständlichen Fall denkunmöglich, da die Seminarleiter erst ihre Berichte an die (nicht existierende?) Adresse der E.GmbH abliefern musste! Erst auf Grund dieser Berichte wurde fakturiert!

Eine Aberkennung der Vorsteuer verletzt hier, das dem Gleichheitsgrundsatz innewohnendes Verhältnismäßigkeitsgebot, da der Leistende seinerseits die Umsatzsteuer auch ohne formgerechte Rechnung schuldet. Die Einhebung der Umsatzsteuer einerseits beim Rechnungsaussteller, die Aberkennung der Vorsteuer anderseits beim Leistungsempfänger ist zweifellos als exzessive Besteuerung anzusehen."

Das Finanzamt ersuchte den Bw. um Ergänzung der Berufung vom 16.08.2002:

Die unrichtigen und fehlenden Rechnungsmerkmale wie die Anschrift des Leistungserbringers und die Art und der Umfang der erbrachten Leistungen können vom Rechnungsaussteller berichtigt werden.

Es bestehen jedoch Zweifel an der Existenz der E.GmbH und Stille als atypisch stille Gesellschaft, die dem Finanzamt gegenüber nie als solche aufgetreten ist. Für die Nichtexistenz und der daraus resultierenden Beurteilung der in Rechnung gestellten Leistungen als Vermittlungsleistung spricht auch, dass das Entgelt als Provision und nicht als Vertragshonorar bezeichnet wurde.

Am 23.Sep. 2003 wurden Ergänzungen zur Berufung vom 18. 8. 2002

Umsatzsteuer 1996 bis 1998 nachgereicht:

"1. Verbindliche Erklärung des Geschäftsführers der E.GmbH betreffend die Adresse des leistenden Unternehmens.

2. Durch den Rechnungsaussteller (Geschäftsführer J.G.) hinsichtlich der Art und des Umfanges der erbrachten Lieferungen/Leistungen im Zeitraum 1996 bis 1998 erbrachte und von der Abgabenbehörde gewünschte und abgesprochene Ergänzungen und zwar

für 1996: 2 Rechnungsergänzungen

für 1997: 12 Rechnungsergänzungen

für 1998: 12 Rechnungsergänzungen

Die vorgelegten Ergänzungen waren notwendig um die Unhaltbarkeit der seitens der Betriebsprüfung angegebenen Wiederaufnahmegründe zum wiederholten Male zu dokumentieren, die da lauten (siehe Tz Betriebsprüfungsbericht):

"Die Vorsteuer war nicht anzuerkennen, da in der Rechnung eine Adresse, die nicht existiert angeführt ist (UStR RZ 1506), ebenfalls sind Art und Umfang der Leistung nicht angeführt."

Dazu ist anzuführen:

ad Nichtexistenz der Adresse:

Die in der Begründung angeführte Rz 1506 der UStR 2000 bezieht sich auf das Erkenntnis vom 24.04.1996 ZI 94/13/0133. Der dort angeführte Tatbestand kann mit dem gegenständlichen Sachverhalt in keiner Weise verglichen werden. In diesem Erkenntnis wird beurteilt, dass überhaupt kein Lieferant feststand, dass die Rechnungsausstellung durch Dritte erfolgte und dass keine Betriebsstätte nachweisbar war. Die Identifizierung des Rechnungsaussteller war aus diesen Gründen nicht möglich.

Im gegenständlichen Fall war der Rechnungsaussteller abgabenrechtlich erfasst, der Ort der Geschäftsleitung, die im gegenständlichen Fall lediglich als Abrechnungszentrum für die (stille) Gesellschafter diente, die ihre Leistungen vorwiegend außer Haus erbrachten, eindeutig gegeben. Die Aussage einer (namentlich nicht genannten) Hausbesitzerin (Eigentümerin?) hätte durch Einvernahme der Beteiligten ergänzt werden müssen. (Es ist nicht ermittelbar in welchem Zeitraum die befragte Person sich in den besagten Geschäftsräumen aufhielt bzw. überhaupt ortsanwesend war). Im gegenständlichen Fall war die Identifizierung des Rechnungsausstellers eindeutig gegeben.

ad Art und Umfang

Die ausgeführten Leistungen wurden stets von selbständig tätigen Seminarleitern (Trainern) erbracht. Die Abrechnung erfolgte vor dem Beobachtungszeitraum durch die genannten Abgabepflichtigen als Einzelunternehmer, von 11/1996 bis 12/1998 als Mitunternehmer (atypische stille Gesellschafter) über den Geschäftsherrn, dem Inhaber des Handelsgewerbes. Die angeführten Tätigkeiten wurden seitens der Seminarleiter stets als Verkaufs- und

Liefertätigkeit bezeichnet. Ebenso wurde die Ertragsbesteuerung durch Abrechnung/Ausstellung entsprechender Ertragstangenten, die an die jeweiligen Mitunternehmer versandt wurden, vorgenommen, sodass auch diese Mitunternehmerschaft, abgesehen von irgendwelchen Verträgen, stets nach außen hin in Erscheinung trat.

Für den Beobachtungszeitraum wurden nunmehr die (ertragssteuerlich) stets anerkannten Tätigkeiten nach Rücksprache mit der Finanzverwaltung unter Hinweis auf vorgelegte penible Einsatz- und Leistungslisten ergänzt und somit eine Identifizierung der erbrachten Leistungen durchgeführt (Angaben befinden sich in den Belegen, auf die in den Rechnungen hingewiesen wird).

Da keine Zweifel über die Leistung bestehen, wäre es unsachlich den Vorsteuerabzug allein aus der Leistungsbezeichnung scheitern zu lassen (vgl. Ruppe 1994, 2.Auflage S 896ff).

ad Wiederaufnahmegründe (allgemein):

Laut den bekämpften Umsatzsteuerbescheiden wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung vorgenommen. Gemäß § 303 Abs.4 BAO ist eine Wiederaufnahme unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hinzukommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. "Neu hervorkommen" kann für die Behörde eine Tatsache oder ein Beweismittel an sich nur, wenn die Behörde als solche, also als Gesamtorganisation von diesen keine Kenntnis hatte (VwGH 29.03.1965, 1335/64).

Legt man dieses Erkenntnis zu Grunde, war der Abgabenbehörde als solche die Adresse der Rechnungsausstellerin die beim Finanzamt 9/18/19 steuerlich erfasst war, zweifellos bekannt (die Aussage einer nicht näher genannten Zeugin, deren Aussage der des Geschäftsführers, die Aussage der beteiligten Gesellschafter sowie der Geschäftsführerin der Rechnungsempfängerin entgegenstehen, können sicher nicht als Wiederaufnahmegrund herangezogen werden). Dass keine Adresse existierte, jedoch eine steuerliche Erfassung gegeben war, ist jedenfalls ein Widerspruch.

Was den zweiten Wiederaufnahmegrund, nämlich die Ausführung der Art und Umfang der Leistung anbelangt, hat die Abgabenbehörde die Abrechnung der Trainer (Seminarleiter) im vorangegangenen Prüfungszeitraum (1993-1995) überprüft und keine Mängel festgestellt und den Vorsteuerabzug anstandslos anerkannt, d.h. dass auch hier nicht vom hervorkommen neuer Tatsachen gesprochen werden kann (hier wurde zweifellos mit zweierlei Maß gemessen!). Man sollte daher den Wiederaufnahmebescheid auch hinsichtlich dieser beiden Punkte überprüfen!

Abschließend ist anzumerken, dass laut Auskunft der Geschäftsführerin meiner Mandantin der Geschäftsführer der Rechnungsausstellerin, Herr J.G. , am 15.7.2003 verbindlich erklärte, für die Abfuhr der geschuldeten Umsatzsteuer Sorge zu tragen, sodass es bei einer Belastung meiner Mandantin durch Aberkenntnis des Vorsteuerabzuges zu einer exzessiven Doppelbelastung kommen würde.

Der Vorsteuerabzug ist für die Wirkungsweise der Mehrwertsteuer wesentlich und entscheidend. Er verhindert eine Kumulierung der USt-Belastung. Jeder Ausschluss vom Vorsteuerabzug (aus Überbetonung von Formalvoraussetzungen) bilden daher eine systemwidrige Durchbrechung. Von diesem Abzugsrecht darf der Gesetzgeber nur aus sachlichen (und nicht formalen) Gründen abweichen. Ansonsten liegt eine sachlich nicht gerechtfertigte Verletzung des Gleichheitssatzes vor"

In der am 30. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Dkfm. Rausch:

Zunächst möchte ich auf die Vorgeschichte der Gründung der E.GmbH , in der Folge kurz E., kurz eingehen.

In den Vorjahren haben Unternehmensberater selbständig Leistungen an meine Mandantin erbracht. Durch eine Änderung im GSVG wurden diese Unternehmensberater ab dem Jahr 1996 sozialversicherungspflichtig. Um dieser Sozialversicherungspflicht zu entgehen, haben sich die Unternehmensberater als atypisch stille Gesellschafter an der Fa.E beteiligt. Diese hat nunmehr im eigenen Namen die Rechnungen an meine Mandantin ausgestellt. Art und Umfang der erbrachten Leistung hat sich im Vergleich zu früher in keiner Weise geändert.

Nachdem auch für atypisch stille Gesellschafter in diesem Fall die SV-Pflicht eingeführt worden ist, war die Konstruktion sinnlos, die Fa.E wurde daher aufgelöst.

Die Betriebsprüfung beanstandet die vorgelegten Rechnungen in zwei Punkten, und zwar im Hinblick auf die Adresse der E. und die Beschreibung der erbrachten Leistung.

1. Adresse:

Hierzu ist festzuhalten, dass – wie schon in der Berufung ausgeführt – Herr Ing. J.G. als Geschäftsführer der E. in einem Großraumbüro tätig war, wo auch andere Firmen tätig waren. Da die Fa.E bloß dazu diente, dass die atypischen stillen Gesellschafter der SV-Pflicht entgehen, war de facto nicht mehr als einen Schreibtisch notwendig, um die Tätigkeit auszuüben. Dieser Schreibtisch war an der in den Rechnungen angeführten Adresse. Es wurde bereits im Verwaltungsverfahren angeboten, die beteiligten Unternehmensberater als Zeugen zu vernehmen. Sie könnten bestätigen, dass die Fa.E tatsächlich an der angeführten Adresse ihren Sitz gehabt hat.

2. Art und Umfang der erbrachten Leistung:

Die Art der Rechnungserstellung hat sich in den einzelnen Jahren keineswegs geändert. Während also früher die Unternehmensberater selbständig Rechnungen mit der entsprechenden Leistungsbezeichnung erstellt haben, hat nunmehr die Fa.E diese Rechnungen ausgefertigt. Die BP bemängelt nunmehr, dass die Art und der Umfang der erbrachten Leistung nicht klar erkennbar ist.

Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass auch diese Merkmale aus Beilagen ersichtlich sein können. Wichtig ist jedenfalls, dass die erbrachte Leistung identifizierbar ist, und dies war jedenfalls der Fall, da sich die Art der Leistung im Vergleich zu den Vorjahren in keiner Weise geändert hat.

Ergänzen möchte ich noch, dass die Mitunternehmer und Seminarleiter in Form von Werkverträgen mit der E. tätig waren.

Mag. Konrad:

Festzuhalten ist zunächst, dass das UStG an die Berechtigung zum Vorsteuerabzug sehr formelle Voraussetzungen knüpft.

Im konkreten Fall liegen Mängel in den Rechnungsmerkmalen des § 11 Abs. 1 Z. 1 u. Z. 3 vor. Zur Adresse ist zunächst festzustellen, dass es sich hierbei um eine solche handeln muss, von der aus die Tätigkeit der Firma durchgeführt wird. Eine bloße Zustelladresse wäre nicht ausreichend. Diese Bestimmung soll ermöglichen, dass die Finanzverwaltung überprüfen kann, ob auch der Leistungsnehmer tatsächlich Umsatzsteuer abgeführt hat, wobei ich erwähnen möchte, dass dies hier nicht der Fall war. Selbst Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers würde hieran nichts ändern.

Betreffend Z. 3 ist es so, dass die handelsübliche Bezeichnung der Art und des Umfangs der erbrachten Leistung aus der Rechnung klar erkennbar sein muss. Eine Bezeichnung in der Art, wie sie die vorliegenden Rechnungen aufweisen, nämlich "Verkaufs- und Lieferungstätigkeiten" ist hier keineswegs ausreichend. Es ist zwar zutreffend, dass auch die geforderten Merkmale aus Beilagen ersichtlich sind, die dem Leistenden und dem

Leistungsempfänger vorliegen. Auf diese Beilagen muss allerdings bereits in der Rechnung hingewiesen werden.

Was zuletzt die Rechnungsberechtigung betrifft, so hat diese erst in den Jahren 2002 bzw. 2003 stattgefunden, also zu einem Zeitpunkt, wo die Fa.E im Firmenbuch bereits gelöscht war. Eine Berechtigung zur Rechnungsberichtigung erscheint daher zweifelhaft.

Ob diese Unterlagen ausreichen würden, um den Vorsteuerabzug zu bewirken, möchte ich allerdings ausdrücklich dahingestellt lassen.

Dkfm. Rausch:

1. Betreffend die Geschäftssadresse betone ich nochmals, dass Ing. J.G. bestätigt hat, dass die Tätigkeit der Firma E. von dieser Adresse aus vorgenommen wurde. Mein Beweisantrag auf Einvernahme der Seminarveranstalter bleibt aufrecht.
2. Die geforderten Unterlagen bzw. Beilagen waren natürlich zum Zeitpunkt der Erbringung der Leistung auch bei meiner Mandantin vorhanden; sie hätte ja sonst keine Weiterfakturierung der erbrachten Leistungen vornehmen können.
3. Was die Löschung der Fa.E aus dem Firmenbuch betrifft, so endet die Rechtspersönlichkeit einer GmbH nicht schon mit der Löschung, worauf auch in den UStR zutreffend hingewiesen wird.

Der Vertreter ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 i.d.für das Streitjahr geltenden Fassung kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, 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.

Nach § 11 Abs. 1 leg. cit. müssen Rechnungen 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 Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Gemäß § 11 Abs 2 dritter Satz UStG 1994 können die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Im Berufungsfall ist also zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Rechnungen den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine Rechnung ein Abrechnungsdokument über eine Leistung ist und zu einer Vertrags- oder sonstigen Rechtsbeziehung tritt, die sie umsatzsteuerrechtlich zutreffend wiederzugeben hat.

Die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 für eine Rechnung erschöpfend aufgezählten Merkmale sind zwingend. Es besteht keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen (Kolacny-Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Anm. 3 zu § 11).

Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass eine Urkunde, die nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben enthält, nicht als Rechnung iS dieser Gesetzesstelle anzusehen ist und auf eine solche Urkunde der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004; 26.6.2001, 2001/14/0023).

Durch das Abstellen auf eine 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 sichergestellt werden. Dabei ist die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung im Sinne der genannten Bestimmung nicht als unsachlich zu beurteilen, da der Leistungsempfänger auf die Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung dringen kann. Die Leistungen müssen jedenfalls nachvollziehbar bleiben, um eine wirkungsvolle Überwachung des Umsatzsteueraufkommens zu gewährleisten. Dieser Zweck der Sicherstellung der Erhebung der Mehrwertsteuer erfordert es, dass ein objektiver Rechnungsleser grundsätzlich durch bloßen Einblick in die Rechnung erkennen kann, was Gegenstand der Lieferung bzw. sonstigen Leistung war.

Nach der Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 muss eine Rechnung auch die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten.

Die Angabe soll die Kontrolle darüber erleichtern, ob die in der Rechnung abgerechneten Leistungen tatsächlich für das Unternehmen ausgeführt werden bzw. ob sie allenfalls im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen stehen. Handelsüblich ist eine Bezeichnung, die für den fraglichen Lieferungsgegenstand allgemein verwendet wird.

Bei sonstigen Leistungen müssen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Bezeichnungen wie Reparaturarbeiten, Lohnarbeiten, Fuhrleistungen ohne weitere Angaben werden als unzureichend erachtet.

Ist die Leistung erbracht, aber unrichtig oder ungenau bezeichnet worden, so kommt es nach der stRsP des BFH für den Vorsteuerabzug darauf an, ob unter zumutbarer Heranziehung andere Erkenntnismittel eine Identifizierung der tatsächlichen Leistung möglich ist. (Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, § 11 TZ 68)

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Rechnungen, aufgrund deren seitens der Berufungswerberin der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, auch die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten bzw. ausreichend beschreiben.

In den streitgegenständlichen Rechnungen heißt es: "Für die für Sie erbrachten Verkaufs- und Lieferungstätigkeiten im Monat November 1996 (Dezember 1996, Jänner 1997, etc.) stellen wir vereinbarungsgemäß folgende Provison und Entgelt in Rechnung."

Aus der Textierung der streitgegenständlichen Abrechnungsbelege kann in keiner Weise auf den Leistungsinhalt, Verkaufs- und Lieferungstätigkeiten, geschlossen werden. Sie enthalten keinerlei Angaben über Art und Umfang der Leistung, sodass die streitgegenständlichen Abrechnungsbelege mangels irgendeiner Bezugnahme auf bzw. Bezeichnung von Art und Umfang der Leistung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Mit der Ergänzung zur Berufung vom 22.9.2003 werden 2 Rechnungsergänzungen 1996, 12 Rechnungsergänzungen 1997 und 12 Rechnungsergänzungen 1998 nachgereicht. Den o.a. ursprünglichen Rechnungen der Firma E.GmbH wurden folgende Ergänzungen vom Geschäftsführer J.G. datiert mit 15.7.03 zugefügt:

"Bei den erbrachten Verkaufs- und Lieferungstätigkeiten handelt es sich um sonstige Leistungen (Leistungserlöse und Boni), die von unseren Mitunternehmern im Leistungszeitraum laut beiliegenden Aufstellungen und Aufzeichnungen erbracht wurden."

Beigelegt wurden monatliche Aufstellungen über die Tätigkeit der Mitarbeiter von E. .

Nach der Kommentarstelle bei Ruppe, aaO, Tz 69 zu § 11 UStG 1994, ist die Verwendung von Schlüsselzahlen oder Symbolen zur Beschreibung des Leistungsgegenstandes ausreichend, wenn deren Bedeutung aus der Rechnung selbst oder aus Unterlagen, die sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger vorhanden sind, ersichtlich ist. Dabei müsse es für die nachprüfende Kontrolle durch die Finanzverwaltung genügen, wenn die entsprechenden Unterlagen im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung vorhanden seien. Nach dem Zweck der Rechnungslegungsvorschriften des UStG - die gesetzlich geforderten Angaben sollen die nachprüfende Kontrolle der Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers einerseits und der zutreffenden Besteuerung des Leistungserbringers andererseits durch die Finanzverwaltung erleichtern - reicht es auch nicht aus, dass der Leistungsinhalt für die Vertragsparteien selbst identifizierbar ist, wenn Art und Umfang der Leistung in der Rechnung

nicht angeführt werden. Eine solche Rechnung stellt keinen tauglichen Belegnachweis für den Vorsteuerabzug dar. Aus diesem Grund war die in der Berufung angebotene Beweisaufnahme durch Einvernahme der Geschäftsführer der Leistungsaustauschpartner - die bestätigen könnten, dass bei den Vertragspartnern hinsichtlich des abgerechneten Leistungsgegenstandes keinerlei Zweifel bestanden hätten - entbehrlich.

Zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges auf Grund der "berichtigten" Rechnungen vom 15. Juli 2003:

Fehlt die Rechnung überhaupt oder entspricht sie nicht den Erfordernissen des § 11, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer (formgerechten)Rechnung verlangen (§ 11 Abs.1). Eine Berichtigung oder Ergänzung der Rechnung durch den Leistungsempfänger, um sie zu einem tauglichen Dokument für die Vorsteuer zu machen, ist unzulässig (s § 11 Tz 56), eine Umgestaltung in eine Gutschrift ist nur unter den Voraussetzungen des § 11 Abs.7 und 8 zulässig. Ist die Rechnung mangelhaft, so kann der Vorsteuerabzug erst für den Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (Ruppe, UStG 1994, Kommentar,§ 12 Tz 42).

Der Hinweis auf die Abrechnungen der Vortragenden wurde erst im Zuge der Berichtigung auf den Rechnungen festgehalten. Die Berichtigungen der Rechnungen erfolgte im Zuge des Berufungsverfahrens am 15. Juli 2003.

Da die gemäß § 11 Abs.1 Z 3 UStG vom Gesetz für das Geltendmachen von Vorsteuern wesentlichen Voraussetzungen nicht gegeben sind, die Rechnungen nicht die in § 11 Abs.1 Z 3 UStG geforderten Angaben enthalten, die Berufung aus diesem Grund bereits abzuweisen war, war auf die umstrittene Adresse nicht weiter einzugehen.

Gemäß § 273 Abs.1 lit.b BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Im gegenständlichen Fall wurde am 16.08.2002 Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1996, 1997 und 1998 eingebracht.

Erst in einer Ergänzung der Berufung am 22.09.2003 wurden die Wiederaufnahmbescheide angefochten. Es wurde ausgeführt, dass der Behörde als Gesamtorganisation das rechnungsausstellende Unternehmen und dessen Adresse bekannt gewesen sein hätte müssen. Des weiteren wurde angeführt, dass der Abgabenbehörde die Abrechnung der Trainer von den Vormonaten bekannt gewesen seien und diese anstandslos anerkannt hätten. Auch hier könnte nicht von einem Hervorkommen neuer Tatsachen gesprochen werden.

Da Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide somit erstmalig in der Berufungsergänzung erhoben worden ist, war die Berufung als verspätet zurückzuweisen.

Wien, am 12. Dezember 2005