



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Ort, vertreten durch Mag. Karl Scholik, Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater, 1130 Wien, Fichtnergasse 6a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung und Haftung für Kapitalertragsteuer für den Monat März 2005 nach der am 15. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Monat März 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Monat März 2005 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH (idF Bw.) ist im Bereich der Immobilienvermietung tätig, wobei seit dem Jahre 2002 am Stammkapital von € 100.000,00 je zur Hälfte die K-Privatstiftung und die A-GmbH (nunmehr B-GmbH) beteiligt sind. Als Geschäftsführer fungiert Herr Gerhard K..

1.) Im Rahmen einer den Monat März des Jahres 2005 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde von der Betriebsprüfung (idF Bp) im Bericht vom 7. Dezember 2005 nachstehende Feststellung getroffen:

Die Bw. habe in der entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldung aus der nachfolgenden Eingangsrechnung vom 17. März 2005 Vorsteuern in Höhe von € 51.700,00 geltend gemacht:

Z-GmbH, 1150 Wien, R-Gasse; Schlussrechnung Nr. 13/05, BVM I-Straße
Dachgeschossausbau, LZR 4/03-3/05; Gesamtpreis Netto € 258.500,00 + 20 % MWSt
€ 51.700,00 = Brutto € 310.200,00 abz. Acontozahlungen € 235.417,00 (alle Acontozahlungen
an T-GmbH vom 17. April 2003 bis 11. November 2004); somit offener Restbetrag
€ 74.783,00

Bei Überprüfung des Sachverhaltes sei seitens der Bp zur Z-GmbH festgestellt worden, dass deren Eigentümer bis 19. Februar 2004 das Ehepaar Elvira (Geschäftsführerin) und Ferid Z. gewesen seien. Mit diesem Datum habe Kemal S. die gesamten Anteile sowie die Geschäftsführungsposition übernommen. Der Bp liege in diesem Zusammenhang eine von Herrn Gerhard K. vorgelegte Vollmacht vor, worin bereits am 11. Februar 2003 die Geschäftsführerin Elvira Z. eine Generalbevollmächtigung für Kemal S. verfügt habe. Kemal S. sei meldebehördlich aber erst am 11. Februar 2004 in Wien angemeldet worden. Kemal S. habe seinerseits am 30. April 2004 einem gewissen Admir F. mit der Adresse 1100 Wien, C-Gasse, eine Generalvollmacht für sämtliche Geschäfte und Banktransaktionen erteilt. Admir F. sei in Wien auf verschiedenen Adressen vom 23. Juni 2004 bis 24. Jänner 2005 behördlich gemeldet gewesen. Bei der Z-GmbH sei er aber weder Geschäftsführer gewesen, noch habe er in dieser Zeit Gesellschaftsanteile besessen.

Zu der auf der besagten Schlussrechnung vom 17. März 2005 aufscheinenden Adresse 1150 Wien, R-Gasse, habe der Hausbesitzer und -verwalter G.M. der Bp bekannt gegeben, dass die Z-GmbH lediglich bis Mitte 2004 ein Büro innegehabt habe und danach ein Exekutionsverfahren wegen ausstehender Miete betrieben worden sei. Die Ansprechpersonen seien für ihn immer Elvira und Ferid Z. gewesen. Ab Anfang 2005 befindet sich bereits wieder eine neue Firma in diesem Lokal.

Seitens der Bp sei in weiterer Folge der Selbständige Buchhalter Michael H. ermittelt worden, der bis April 2005 Buchhaltungsunterlagen der Z-GmbH vorweisen konnte. In diesen Unterlagen seien für den Monat März 2005 fortlaufende Ausgangsrechnungen erfasst, die Nummer 13 sei aber an eine andere Kundenfirma ausgestellt und auch die anderen Ausgangsrechnungen bzw. sonstigen Belege würden keinen Hinweis auf die Bw. bzw. auf das Bauvorhaben I-Straße ergeben.

Von der Finanzbehörde/SEG sei bei Erhebungen Anfang 2005 auch keine Kontaktherstellung mehr zur Z-GmbH möglich gewesen. Auf dem Finanzamtskonto seien nur mehr Festsetzungen von Umsatzsteuer und Lohnabgaben aufgrund vorgefundener Rechnungen und nicht angemeldeter Schwarzarbeiter erfolgt. Diese Umsatzsteuerdaten seien vom Selbständigen Buchhalter Michael H. nur bis Februar 2005 gemeldet worden, eine Verbuchung der Umsatzsteuer aus der gegenständlichen Ausgangsrechnung an die Bw. sei aber nicht erfolgt.

Aufgrund dieser Umstände sei von der Bp der Geschäftsführer der Bw., Herr Gerhard K., aufgefordert worden, zu diesem Bauvorhaben und zur Firma Z-GmbH Stellung zu nehmen bzw. weitere Unterlagen vorzulegen. Dieser habe in der Folge erläutert, dass bei bereits vollendeten Bauvorhaben wegen Schwierigkeiten mit dem Generalunternehmer die Subfirma T-GmbH mit dem Geschäftsführer G.T. erstmalig in Erscheinung getreten sei. Zum Ausbau des Dachgeschosses im Objekt I-Straße seien dann mit dem Geschäftsführer G.T. Gespräche geführt worden, dieses Bauvorhaben zu vollenden. Da aber Unklarheiten über eine aufrechte Konzession der T-GmbH bestanden hätten, sei die Z-GmbH ins Gespräch gekommen. Der Z-GmbH bzw. dem damaligen Handlungsbevollmächtigten und späteren Geschäftsführer Kemal S. sei dann von Herrn Gerhard K. die Möglichkeit eingeräumt worden, für die Bw. tätig zu sein. Nach mehreren Gesprächen zwischen den drei Firmen sei vereinbart worden, dass von der T-GmbH und der Z-GmbH das Projekt als Gemeinschaftsunternehmen in Angriff genommen werde, die Außenarbeiten durch die Z-GmbH, die Innenarbeiten durch die T-GmbH. Am 17. April 2003 sei es dann zur Unterfertigung des Generalunternehmervertrages gekommen, wonach die T-GmbH als Subunternehmer für den Generalunternehmer Z-GmbH tätig sein werde. Der Hauptverantwortliche für die Baustelle sei nach den Angaben von Herrn Gerhard K. immer der Geschäftsführer der T-GmbH, G.T., gewesen.

Von der Bp sei dann im Laufe des Verfahrens auch eine Akteneinsicht bei der Baupolizei MA 37 betreffend dieses Projektes I-Straße vorgenommen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass bereits am 4. Juli 2000 der Baubewilligungsbescheid von der T-GmbH übernommen worden sei. Auch der Baubeginn am 4. April 2003 sei von der T-GmbH an die MA 37 angezeigt worden. Zudem laute die Bekanntgabe des Bauführers durch die Bw. am 29. Juni 2000 auf diese T-GmbH.

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

Zur Abrechnung mit beiden Firmen habe Herr Gerhard K. angegeben, dass die Zahlungen hauptsächlich an die T-GmbH erfolgt seien - meistens Barzahlungen mit dem Gesamtbetrag von € 235.417,00 im Zeitraum 17. April 2003 bis 11. November 2004. Der Restbetrag in Höhe von € 74.783,00 sei aufgrund von Schwierigkeiten beim Projekt vorerst nicht ausbezahlt worden. Die T-GmbH habe ihrerseits vom 17. April 2003 bis 11. November 2004 an die Z-GmbH Ausgangsrechnungen in Höhe von € 235.417,00 (§ 19 UStG-Rechnungen ohne Umsatzsteuer) gelegt. Diese Rechnungen seien dann wiederum von der Z-GmbH in der Schlussrechnung vom 17. März 2005 1:1 zusammengefasst an die Bw. weiterfakturiert worden. Wieviel die T-GmbH ihrerseits an die Z-GmbH weitergegeben habe, konnte von der Bp nicht in Erfahrung gebracht werden, da sich die T-GmbH seit 20. Juli 2005 in Konkurs

befinde und weder beim Masseverwalter noch beim Geschäftsführer Unterlagen vorhanden seien.

Während der abgabenbehördlichen Prüfung habe der Geschäftsführer der Bw. eine Sachverhaltsdarstellung übermittelt, worin ein Betrug im Zusammenhang mit der Restzahlung aus der Schlussrechnung vom 17. März 2005 erläutert werde. Bei diesem Betrug seien der Bw. vom angeblichen Vertreter der Z-GmbH Admir F. eine gefälschte Versicherungspolizze vorgelegt worden. Anhand dieser Polizze, die eine Menge Rechtschreib- und Darstellungsfehler enthalte, sei am 21. März 2005 von Herrn Gerhard K. mittels Kassabeleg ein Barbetrag von € 33.000,00 ausbezahlt worden. Erst im Juni 2005 sei aber bei der X-Versicherung der Betrug gemeldet bzw. eine Anzeige an die Staatsanwaltschaft vorgenommen und eine Kopie an die Bp weitergeleitet worden.

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

Die Z-GmbH habe zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung unter der angegebenen Betriebsadresse 1150 Wien, R-Gasse, keinen tatsächlichen Betriebssitz mehr gehabt, sodass die formellen Erfordernisse einer ordnungsgemäßen Rechung nicht erfüllt seien.

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

- Der Gesellschafter-Geschäftsführer Kemal S. sei zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung am 17. März 2005 nicht mehr in Wien gemeldet gewesen.
- Auch der bevollmächtigte Admir F. sei zu diesem Zeitpunkt behördlich bereits abgemeldet gewesen.
- Die vorhandene Buchhaltung der Z-GmbH habe weder einen Hinweis auf die besagte Rechnung, noch auf die Bw. bzw. auf das Projekt I-Straße ergeben.
- Bei Erhebungen durch die Finanzbehörde habe im Jahre 2005 zur Z-GmbH kein Kontakt mehr hergestellt werden können.
- Auf dem Finanzamtskonto der Z-GmbH sei keine Meldung und keine Verbuchung der Umsatzsteuer für den Monat März 2005 erfolgt.
- Bei den Verhandlungen bzw. beim Kontakt mit der Baupolizei in den Jahren 2000 bis 2005 sei jeweils nur die T-GmbH als Generalunternehmer ausgewiesen worden.
 - . Der Verantwortliche auf der Baustelle sei immer G.T. von der T-GmbH gewesen.
 - Die Bezahlung der Accontorechnungen vom April 2003 bis November 2004 in Höhe von € 235.417,00 sei ausschließlich an die T-GmbH bzw. an deren Geschäftsführer G.T. erfolgt.
 - Ein Restbetrag in Höhe von € 33.000,00 sei am 21. März 2005 trotz der Schwierigkeiten beim Projekt (Wassereinbruch) lediglich anhand eines Barzahlungsbeleges ausbezahlt worden.

Daher werde seitens der Bp die Vorsteuer aus dieser Rechnung in Höhe von € 51.700,00 nicht anerkannt sowie im Zusammenhang mit der Barzahlung vom 21. März 2005 in Höhe von € 33.000,00 eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn Gerhard K. mit einer darauf entfallenden Kapitalertragsteuer von € 11.000,00 festgesetzt.

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

Die auf der gegenständlichen Rechnung aufscheinende Adresse der Z-GmbH, 1150 Wien, R-Gasse, sei von dieser - wie von der Bp festgestellt - bis Mitte 2004 tatsächlich als Büro genutzt worden. Die Adresse sei von der Bw. auch mittels Firmenbuchauszüge kontrolliert worden (Auszüge vom 26. Februar 2004 und vom 8. April 2003). Es habe für die Bw. keinen Grund gegeben, an der Richtigkeit des Firmensitzes zu zweifeln, da Herr Gerhard K. auch persönlich dort im Büro gewesen sei. Es sei auch bis heute diese Adresse im Firmenbuch eingetragen. Die fehlende Korrektur im Firmenbuch könne nicht der Bw. angelastet werden.

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

Als Formalvoraussetzung müsse gemäß § 11 UStG 1994 der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers in der Rechnung enthalten sein. Es müsse aus der Rechnung eindeutig der Unternehmer ersichtlich sein, der die Leistung erbracht habe. Dies sei in der beanstandeten Rechnungen aber eindeutig gewährleistet: Die Z-GmbH sei an der im Firmenbuch angegebenen und in der auf der Rechnung aufscheinenden Adresse tatsächlich existent gewesen, was sogar von der Bp bestätigt worden sei. Die Z-GmbH habe auch die Leistung tatsächlich erbracht, was aus der Aussage des Herrn Gerhard K. und aus diversen Schriftstücken (ua Generalunternehmervertrag mit der Z-GmbH und Subunternehmervertrag mit der T-GmbH) ersehen werden könne. Die Bw. habe den Baufortschritt laufend überwacht. Es könne daher der leistende Unternehmer eindeutig identifiziert werden. Es könne sogar die Anschrift entfallen, wenn ungeachtet dessen die Anschrift eruierbar sei (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar, Wien 2005, § 11 Tz 53). Die tatsächliche Anschrift könne dadurch eruiert werden, dass die Anschrift der handelnden Personen sodann der tatsächliche Ort der

Geschäftsleitung sei. Im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung am 3. März 2005 (Anmerkung: *gemeint offenbar 17. März 2005*) sei daher der leistende Unternehmer eindeutig und klar zu eruieren (einerseits über die im Firmenbuch und auf der Rechnung angegebene Adresse und über die handelnden Personen).

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

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

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

Die T-GmbH habe den Auftrag für die Haussanierung, Wohnungszusammenlegung und Liftzubau gehabt und sei daher bei der MA 37 gemeldet gewesen. Die Z-GmbH habe nur den Auftrag für den Dachbodenausbau gehabt.

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

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

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

In der Literatur und auf EU-Ebene würden erhebliche Bedenken gegen die Notwendigkeit einer formell richtigen Rechnung für den Vorsteuerabzug unter dem Aspekt der Gleichheit existieren (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar, Wien 2005, § 12 Tz 46). Auch der EuGH habe in

seiner Judikatur betont, dass die Anforderungen an Rechnungen nicht so gestaltet sein dürfen, dass sie die Neutralität der Umsatzsteuer in Frage stellen. Im Urteil vom 21. April 2005, Rs C-25/03 „HE“, kommt der EuGH vor diesem Hintergrund zu dem Ergebnis, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthalte. Daraus ergebe sich, dass ein Vorsteuerabzug, wenn die materiellen Voraussetzungen gegeben seien, auch ohne Vorliegen einer formell ordnungsgemäßen Rechnung zustehe (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar, Wien 2005, § 11 Tz 10).

Hingewiesen werde weiters ausdrücklich auf das Erkenntnis des EuGH vom 12. Jänner 2006, Rs C-354/03, C-355/03 und C-484/03, wonach ein Unternehmer vom Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen werden dürfe, wenn sein Geschäftspartner nicht selbst mit Mehrwertsteuerbetrug behaftet sei. Da dies ausdrücklich nicht der Fall sei, stehe der Vorsteuerabzug zu.

In der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Monat März 2005 heißt es, dass die „Gedankenwelt“ einer verdeckten Ausschüttung und die Vorschreibung einer Kapitalertragsteuer abwegig, rechtlich falsch und technisch nicht möglich sei, da Herr Gerhard K. nicht Gesellschafter der Bw. sei.

3.) Die Bp gab zu den beiden Berufungsschriften eine Stellungnahme ab, wobei sie hinsichtlich der Vorsteuerkürzung noch einmal darauf hinwies, dass die formellen Erfordernisse einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 10.8.2005, 2005/13/0059, nicht erfüllt seien, da die Z-GmbH zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung unter der angegebenen Betriebsadresse 1150 Wien, R-Gasse, keinen tatsächlichen Betriebssitz mehr gehabt habe.

Weiters seien nach Ansicht der Bp sehr wohl folgende Umstände relevant:

- Kemal S. sei erst am 11. Februar 2004 meldebehördlich angemeldet worden und es sei bereits mit 11. Februar 2003 eine auf ihn lautende Generalbevollmächtigung vorgelegen (es liege kein Schreibfehler der Behörde vor, sondern Vorbereitungshandlungen für steuerlich unzulässige Vorgangsweisen!).
- Kemal S. habe an Admir F. eine Generalvollmacht erteilt, wobei in weiterer Folge Admir F. umfangreiche kriminelle Tätigkeiten in ganz Europa bis zu seiner Verhaftung Ende 2005 entfaltet habe. Mit dieser Generalvollmacht seien Admir F. im Baubereich unter dem Deckmantel der Z-GmbH umfangreiche Betrügereien möglich gewesen.
- Nur Betrugs- und „Schwarzarbeiterbaufirmen“ hätten einen nicht auffindbaren Gesellschafter und Geschäftsführer.
- Die Teilzahlungen seien von der Bw. direkt an die Subfirma T-GmbH und nicht an den Generalunternehmer erfolgt. Schon allein aus Haftungsgründen würde kein Generalunternehmer solch eine Konstruktion akzeptieren. Dass fast alle Zahlungen bar

abgewickelt worden seien, entspreche sicher auch nicht den normalen Geschäftspraktiken im Baubereich und sei von der Bp wie alle anderen Tatbestände auch im Rahmen der Gesamtbetrachtungsweise berücksichtigt worden.

- Sehr aussagekräftig sei die Nichtverbuchung der gegenständlichen Ausgangsrechnung Nr. 13 im Rechenwerk der Z-GmbH, da zudem eine Ausgangsrechnung mit dieser Nummer an eine andere Kundenfirma mit anderen Beträgen vorgefunden worden sei. Diese Tatsache untermauere nur noch die bewusste Konstruktion der vorliegenden Tatbestände rund um den Dachausbau in der I-Straße.

- Weiters habe die Z-GmbH die Umsatzsteuer weder beim Finanzamt gemeldet noch bezahlt bzw. habe das Finanzamt keinen Kontakt mehr zur Z-GmbH gehabt.

In Bezug auf den Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid betonte die Bp, dass aufgrund der Erhebungen und Ermittlungen feststehe, dass Empfänger der Barzahlung weder die Z-GmbH noch Admir F. gewesen sei. Vielmehr liege eine verdeckte Ausschüttung an Herrn Gerhard K. vor. Der Empfänger einer verdeckten Ausschüttung müsse aber nicht notwendigerweise ein Gesellschafter sein, es genüge auch die Möglichkeit eines mittelbaren entscheidenden Einflusses, der beim Geschäftsführer der Bw. sehr wohl gegeben sei.

4.) In einer Gegenäußerung hieß es betreffend die Vorsteuerkürzung ua, dass es sehr bedauerlich sei, dass Admir F. kriminelle Handlungen in ganz Europa entfaltet habe, weshalb es sehr zu begrüßen sei, dass er nun endlich verhaftet worden sei. Dies könne jedoch nicht der Bw. angelastet werden. Für die Bw. seien sowohl Admir F. als auch auch Kemal S. auffindbar gewesen, es seien Geschäfte mit ihnen getätigt worden und praktisch täglich bzw. wöchentlich miteinander gesprochen und gearbeitet worden. Die Bw. könne als Auftraggeber nicht die Praktiken ihrer beauftragten Generalunternehmer in Frage stellen. Wenn von Seiten des Generalunternehmers eine Zahlung direkt an den Subunternehmer gewünscht werde, werde dies akzeptiert. Was die Barzahlungen anbelange, sei dies bei Baustellen dieser Größenordnung sehr wohl üblich, wobei überdies an die T-GmbH fallweise auch Zahlungen durch Überweisungen getätigt worden seien. Für den Vorsteuerabzug sei die Verbuchung der Ausgangsrechnung im Rechenwerk der Z-GmbH genauso irrelevant wie der Umstand, dass die Z-GmbH die entsprechende Umsatzsteuer nicht abgeführt habe. Dem Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 10.8.2005 müsse entgegengehalten werden, dass die Z-GmbH unter der angegebenen Adresse tatsächlich existiert hat. Die Tatsache, dass der Geschäftspartner offensichtlich einen Mehrwertsteuerbetrug begangen habe, könne im Sinne der Neutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich nichts am Vorsteuerabzug ändern. Betreffend den Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid gestand die Bw. zu, dass es nach den Körperschaftsteuerrichtlinien möglich sei, dass auch ein nicht beteiligter Geschäftsführer eine verdeckte Ausschüttung empfangen könne. Die Behörde sei aber verpflichtet, zu untersuchen,

ob und inwieweit die verdeckt ausgeschütteten Beträge einzelnen Gesellschaftern/Geschäftsführern zugeflossen seien. Diesbezüglich gebe es aber keinerlei Hinweise darauf, dass die Zahlung an Herrn Gerhard K. erfolgt sei. Wesentlich sei, dass dieser die Verhaftung von Admir F. vorbereitet habe. Dabei habe sich herausgestellt, dass die wahre Identität dieses Herrn Adnan P. laute. Unter falschem Namen habe diese Person umfangreiche Straftaten begangen habe. In der beiliegenden Niederschrift der Polizei werde ausdrücklich festgehalten, dass Herr Gerhard K. selbst einer der Geschädigten sei. Das Finanzamt neige leider immer dazu, wenn es selbst geschädigt sei, die Schuld und damit Regresspflichten grundlos bei anderen zu suchen, obwohl das Finanzamt selbst durch Aufsichtshandlungen den Schaden von sich hätte abwenden sollen. Hingewiesen werde nochmals darauf, dass die Bw. im Auftrag von Herrn Gerhard K. schon im Vorfeld, ehe noch Zahlungen geflossen seien, bei der Finanzverwaltung angefragt habe, dort aber leider unter Hinweis auf die amtliche Verschwiegenheitspflicht keine Informationen bekommen habe. Zusammenfassend fehle es am objektiven Tatbild der verdeckten Ausschüttung, da die Zahlung nachgewiesenermaßen an die Z-GmbH geflossen sei. Das subjektive Tatbild, eine ausdrücklich auf diese Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, sei ebenfalls nicht gegeben. Herr Gerhard K. verwehre sich auf das Schärfste gegen die Unterstellung der Bp, dass diese Zahlung von der Bw. an ihn wissentlich und wollentlich durchgeführt und zudem auch noch unrichtig in der Buchhaltung dargestellt worden sei. Hätte Herr Gerhard K. diese unterstellten Handlungen tatsächlich geplant und ausgeführt, hätte er wohl nicht versucht, die von seinen damaligen Partner begangenen Betrügereien durch einen außergerichtlichen Ausgleich mit einem Finanzbedarf von S 10,000.000,00 erfolgreich zu sanieren.

5.) In der über Antrag der Bw. am 15. April 2009 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter der Bw. im Wesentlichen das Berufungsvorbringen. Der ebenfalls anwesende Herr Gerhard K. brachte zusätzlich vor, dass der Erstkontakt mit der Z-GmbH Ende 2002 über Vermittlung einer Firma U zustande gekommen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Umsatzsteuer:

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

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

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

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

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

Im konkreten Fall ist strittig, ob der Bw. aus der Rechnung, die die Z-GmbH am 17. März 2005 ausgestellt hat und in der über vom April 2003 bis März 2005 erbrachte Leistungen abgerechnet worden ist, die Vorsteuerabzugsberechtigung zukommt.

Nach der maßgeblichen und von der Bw. nicht bestrittenen Feststellung der Bp hat die Z-GmbH an der auf dieser Rechnung angegebenen Anschrift 1150 Wien, R-Gasse, im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keinen tatsächlichen Betriebssitz mehr gehabt. Diese Feststellung gründet sich insbesondere auf die Befragung des dortigen Hausbesitzers- bzw. verwalters G.M., wonach das Mietvertragsverhältnis mit der Z-GmbH am 1. Juli 2003 begonnen habe und der Mietvertrag von Ferid Z. unterschrieben worden sei. Die Z-GmbH habe den Mietzins bis 31. Juli 2004 bezahlt und sei seit dem 23. Juli 2004 unter dieser Adresse 1150 Wien, R-Gasse, nicht mehr erreichbar gewesen.

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

In der Berufung heißt es diesbezüglich, dass die Z-GmbH auf der auf der Rechnung vom 17. März 2005 aufscheinenden Anschrift zumindest bis Mitte 2004 ansässig gewesen sei und dass diese Adresse auch mittels Firmenbuchauszüge kontrolliert worden sei, wobei bis zum Berufungszeitpunkt (Jänner 2006) diese Anschrift im Firmenbuch eingetragen sei. Unter Hinweis auf Ruppe könne sogar die Anschrift entfallen, wenn ungeachtet dessen die Anschrift

eruierbar sei. Überdies würden erhebliche EU-rechtliche Bedenken gegen diese strengen Anforderungen an Rechnungen bestehen.

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

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

Auch der BFH hat betreffend den Vorsteuerabzug wiederholt entschieden, dass Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer grundsätzlich identisch sein müssen, weshalb die Angaben im „Abrechnungspapier“ eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des leistenden Unternehmers ermöglichen müssen. Hierzu ist die Angabe der zutreffenden Anschrift erforderlich, wobei der Abzug der in einer Rechnung einer GmbH ausgewiesenen Umsatzsteuer nur möglich ist, wenn die GmbH die in der Rechnung ausgewiesenen Umsätze ausgeführt hat und wenn diese Voraussetzungen anhand der Angaben in der Rechnung durch die Finanzverwaltung nachgeprüft werden können. Davon ist nicht auszugehen, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz der GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich nicht bestanden hat (vgl. etwa Beschluss vom 31.1.2002, V B 108/01)).

Dem Vorbringen der Bw., wonach die Adresse 1150 Wien, R-Gasse, noch im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung im Jänner 2006 (bzw. sogar bis zur amtswegigen Löschung im Jänner 2007) im Firmenbuch als Sitz der Z-GmbH angeführt gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass der gemäß § 4 GmbHG im Gesellschaftsvertrag einer GmbH zwingend zu nennende Sitz prozessuale Zuständigkeiten örtlich festlegt und den Ort determiniert, an dem die Generalversammlung statt zu finden hat (§ 36 GmbHG). Der Sitz der Gesellschaft muss aber keinesfalls mit dem Ort, von dem aus die Verwaltung der Gesellschaft geführt wird, ident sein. Entsprechend erfolgen diesbezüglich durch das Firmenbuchgericht auch weder

Überprüfungen bei der Ersteintragung noch bei einer späteren Verlegung (vgl. Koppensteiner, Kommentar zum GmbHG, § 4 Rz. 4 f). Gemäß § 3 Z 4 Firmenbuchgesetz ist die bei allen Rechtsträgern zwingend neben dem Sitz einzutragende Geschäftsanschrift für Zustellungen maßgeblich. Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift lassen daher keine Aussage über den Ort der Geschäftstätigkeit des betreffenden Unternehmens zu. Insbesondere existiert im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als „richtige“ Rechnungsadresse.

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

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

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

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

bedeutet aber nicht, dass die Rechnungsmerkmale „Adresse“ oder „Name“ bei Gutgläubigkeit grundsätzlich nicht mehr gelten würden.

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

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

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

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

Der unbestrittene Umstand, dass sich Admir F. (oder Adnan P.) der Z-GmbH „bedient“ hat, um unter deren Deckmantel umfangreiche Beträgereien in ganz Europa zu entfalten, kann demnach zwar mangels jeglichen Hinweises darauf, dass die Bw. in irgendeiner Form daran beteiligt war, der Bw., wie sie in der Gegenäußerung zur Berufungsstellungnahme der Bp ausdrücklich hervorhebt, nicht „angelastet“ werden. Aus den oben dargelegten „formellen“ Gründen ist der Vorsteuerabzug aus der Rechnung der Z-GmbH aber dennoch zu verweigern.

b) Haftung für Kapitalertragsteuer:

Diesbezüglich ist die Bp von der Feststellung ausgegangen, dass im Zusammenhang mit der Rechnung der Z-GmbH vom 17. März 2005 die Bw. am 21. März 2005 eine Barzahlung in Höhe von € 33.000,00 geleistet habe, die aber weder der Z-GmbH noch Admir F. (oder Adnan P.) zugekommen sei. Dieser Betrag sei vielmehr an Herrn Gerhard K. als „Gesellschafter“ der Bw. geflossen, weshalb eine verdeckte Ausschüttung vorliege.

Nachdem die Bw. in der Berufung gegen den entsprechenden Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid vorgebracht hatte, dass Herr Gerhard K. nicht Gesellschafter der Bw. sei, betonte die Bp in ihrer Berufungsstellungnahme den Umstand, dass dieser als Geschäftsführer einen

„mittelbaren entscheidenden Einfluss“ habe und demnach sehr wohl Empfänger der verdeckten Ausschüttung sein könne.

Unabhängig davon, ob die Feststellung der Bp, wonach der Betrag von € 33.000,00 an den Geschäftsführer Herrn Gerhard K. geflossen sei, zutrifft oder nicht, ist im gegenständlichen Fall von Bedeutung, dass im berufungsgegenständlichen Zeitpunkt März 2005 Gesellschafter der Bw. die K-Privatstiftung und die A-GmbH, demnach zwei Körperschaften waren.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. zB Erkenntnis vom 14.12.2005, 2002/13/0022, mit weiteren Verweisen) setzt eine verdeckte Ausschüttung definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus. Ein bloßer „Machthaber“, etwa ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer, kann demnach genauso wenig wie eine dem Gesellschafter nahe stehende Person Empfänger einer verdeckten Ausschüttung sein. Die verdeckte Ausschüttung ist in solchen Fällen jeweils dem Gesellschafter zuzurechnen, wobei im hier vorliegenden Falle, dass der bzw. die Gesellschafter Körperschaften sind, aufgrund der Bestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988 bei Zutreffen der dort genannten und im konkreten Fall ebenfalls gegebenen Voraussetzung (Beteiligungshöhe von zumindest einem Viertel) eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer eintritt (vgl. zu Privatstiftungen als Gesellschafter einer Körperschaft die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28.2.2005, RV/0463-L/04).

Der Berufung gegen den Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid ist demnach schon aus diesem rechtlichen Grund Folge zu geben, ohne dass auf die obige Sachverhaltsdarstellung der Bp bzw. den entsprechenden Einwendungen der Bw. eingegangen werden müsste. Der angefochtene Bescheid ist ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 6. Mai 2009