



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 11

GZ. RV/3987-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der S-GmbH, in W, vertreten durch Ingrid Eisank, 1220 Wien, Simongasse 31, vom 20. Juli 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 18. Juni 2001 betreffend Umsatzsteuer 1997 und Körperschaftsteuer 1997 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufungen betreffen Körperschaftsteuer 1997 wird Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1997 beträgt € - 26.373,14. Es ist daher Mindestkörperschaftsteuer für das Veranlagungsjahr 1997 festzusetzen.

### Entscheidungsgründe

Die S-GmbH (Berufungswerber, Bw.) wurde am 25.10.1988 unter Volleinzahlung der Stammeinlage von 500.000.- gegründet. Von 11.3.1994 bis 23.12.1997 standen die Geschäftsanteile zu je 20% im Eigentum von NS und DS und zu 60% im Eigentum von ZS. Ab 23.12.1997 war alleiniger Gesellschafter ZS, welcher auch seit 4.3.1994 als Geschäftsführer fungierte.

Die S-GmbH war 1997 ein Bauunternehmen. Der Betrieb wurde Anfang November 1988 infolge der Konkurseröffnung vom 23.6.1988 geschlossen. Mit Beschluss des HG Wien vom 7.10.1999 wurde der Konkurs gem. § 157 Abs.1 KO nach rechtskräftiger Bestätigung des am 23.4.1999 angenommenen Zwangsausgleichs (Quote 27%) aufgehoben.

Für das Jahr 1997 war ursprünglich weder eine Umsatz- noch eine Körperschaftsteuererklärung abgegeben worden. Mit Bescheid vom 17.7.1998 wurde die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer gem. § 184 BAO mit

	1997
Umsatz	6.000.000,-
20%ige Ust	1.200.000,-
Vorsteuer	-300.000,-

Körperschaftsteuer gem. § 184 BAO die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0 geschätzt.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurden der Prüferin am 19. März 2001 die Steuererklärungen übergeben. Als Bemessungsgrundlagen wurden in der Erklärung ausgewiesen:

	1997
Umsatz	7.766.230,70
20%ige Ust	1.553.46,14
Vorsteuer	-744.062,23

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Verlust - 362.905,00

Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1997-1999 wurden neben anderen – nicht strittigen – Feststellungen Vorsteuern und Betriebsausgaben für 1997 nicht anerkannt.

Unter Tz 16 des Betriebsprüfungsberichts wird dazu ausgeführt:

In der Gewinn- und Verlustrechnung sei für das Jahr 1997 ein Aufwand für Fremdleistungen der Firma DM-KEG erklärt worden. Dabei handle es sich um folgende Rechnungen:

Re-Datum	Re-Nr	Rechnungsleger	Netto	Ust
7.8.1997	54	DM-KEG	110.992,50	22.198,50
8.8.1997	55	DM-KEG	59.400,00	11.880,00
12.9.1997	KA 703	DM-KEG	174.682,20	34.936,44
12.9.1997	KA 704	DM-KEG	73.954,84	14.790,97
17.10.1997	9497	DM-KEG	710.520,30	142.104,06
17.12.1997	KA 1109	DM-KEG	364.333,64	72.866,73
22.12.1997	KA 1128	DM-KEG	291.666,67	58.333,33

30.12.1997	KA 1138	DM-KEG	304.280,43	60.856,09
31.12.1997	KA 1142	DM-KEG	275.315,22	55.063,04
Summe			2.365.145,80	473.029,16

Bei diesen Rechnungen sei folgender Sachverhalt zu berücksichtigen:

Bei sämtlichen Rechnungen der Firma DM-KEG finde sich keine Angabe des Leistungszeitraumes im Sinne des § 11 UStG.

Nach den Erhebungen des Finanzamts x im Jahr 1998, sei festgestellt worden, dass es sich bei der Firma DM-KEG um eine Scheinfirma handle, die zur Verschleierung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit formal aufrecht erhalten werde um diesen Vorgängen einen legalistischen Deckmantel zu gewährleisten.

Von Herrn DM seien aufgrund eines Vorhaltes des FA X Grundaufzeichnungen als Leistungsnachweis zur näheren Dokumentation der in den Rechnungen angeführten Leistungen vorgelegt worden. Diese Grundaufzeichnungen seien verschiedene Zettel, die meist nur eine Kurzbezeichnung der Baustelle, verschiedene Vornamen und dazu jeweils ein Datum und Stundenanzahl aufwiesen. Aus diesen Zetteln gehe nicht hervor, welche Firmen an der jeweiligen Baustelle gearbeitet hätten. Herr DM sei laut eigener Aussage auch nicht in der Lage, aus diesen Aufzeichnungen eine entsprechende Zuordnung vorzunehmen.

Im Zuge anderer Prüfungsverfahren seien auch wiederholt Zahlungseingangsrechnungen der DM-KEG aufzufinden, welche von Hrn. DM selbst unterzeichnet worden waren, obwohl er zu diesem Zeitpunkt laut Firmenbuch seinen eigenen Angaben Ende 1997 – Anfang 1998 nichts mehr mit der Fa DM-KEG zu tun gehabt hätte

Am 5.5.1998 sei im Zuge einer Nachschau eine Niederschrift vom FA 4/5/10 mit dem persönlich haftenden Gesellschafter ZJ aufgenommen worden, wo dieser unter anderem folgende Angaben gemacht hätte: An der Betriebsadresse der DM-KEG , in S-gasse befände sich ein von der LM-KEG betriebenes Cafehaus sowie der Malerbetrieb. Der Malerbetrieb habe keine eigenes Lager, das Werkzeug und das Arbeitsmaterial werde im firmeneigenen Ford Transit mitgeführt. Das Geschäftslokal werde von der LM-KEG unentgeltlich zur Verfügung gestellt, es liege kein Mietvertrag vor.

Weiters wird zur DM-KEG festgehalten, dass unmittelbar nach der Nachschau durch das FA X sowohl der persönlich haftende Gesellschafter als auch der Kommanditist mit weiterem Wohnsitz Kroatien amtlich abgemeldet worden seien.

Von der Wirtschaftskammer Niederösterreich seien überdies Pfuscheranzeigen gegen die DM-KEG eingelangt, worin ZJ und Hr.DM als Auftraggeber für die unbefugte Gewerbeausübung aufgeschiessen wären. Alle Arbeiter hätten Herrn DM als ihren Chef angegeben und hätten ihn

auch als die Person bezeichnet, die sie bezahlen würde. Herr DM habe aber angegeben die Arbeiter nicht zu kennen.

Nach Ansicht des Fa X stelle die Firma DM-KEG daher zum Zwecke der Lukrierung von abziehbaren Vorsteuerbeträgen und zur Bedeckung von „schwarz“ ausbezahlten Löhnen Schein- bzw. Deckungsrechnungen aus.

Auf die Rechnungen über die ausgewiesenen Fremdleistungen der Fa. DM-KEG sei nach Ansicht der Betriebsprüfung daher § 11 Abs.14 UStG anzuwenden, da eine Rechnungen in der Steuer ausgewiesen worden sei für die Leistungen gar nicht erbracht worden seien.

Beim unberechtigten Steuerausweis gem. §11 Abs. 14 UStG bestehe nicht die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug, da es an der sonstigen Leistung mangle.

Die Vorsteuer aus diesen Rechnungen werde daher im Gesamtausmaß von S 473.029,16 nicht anerkannt.

Unter Tz 24 des Betriebsprüfungsberichtes werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1997 folgendermaßen ermittelt:

	1997
Gewinn/Verlust lt HB	-1.476.263,00
zuzügl. Repräsentationsaufwand (lt. Erkl.)	2.713,00
zuzüg. Körperschaftsteuer	704.957,00
zuzügl. Kest (lt. Erklärung)	1.277,00
zuzügl. nicht anzuerkennender Aufwand, Fremdarbeiten, Tz 16	2.365.146,00
<b>zuzügl. Ust betreff. Fremdarbeiten, Tz 16</b>	<b>473.029,00</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.070.859,00

Die entsprechend der Prüfungsfeststellungen abgeänderten Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997 ergingen am 18.6.2001.

In Berufung vom 20.7.2001 eingelangt am 23.7.2001 wird ausgeführt, dass die im Zuge der Betriebsprüfung aufgenommenen Beweise unrichtig gewürdigt worden wären. Aus den Angaben des persönlich haftenden Gesellschafters der Firma DM-KEG, ZJ sei nicht zu schließen, dass es sich bei der genannten KEG um eine Scheinfirma handle. Abgesehen davon habe Herr ZJ auch angegeben, dass die Arbeiten von DM als Polier überwacht worden wären und von den Arbeitern durchgeführt worden wären.

Wenn Herr DM Zahlungseingangsbescheinigungen der DM-KEG selbst unterzeichnet hätte, obwohl er laut Firmenbuch und laut eigenen Angaben mit der KEG nichts mehr zu tun gehabt

---

hätte, dann sei dem entgegenzuhalten, dass Herr DM bis August 1997 persönlich haftender Gesellschafter und danach bis Mai 1998 noch Kommanditist der Gesellschaft gewesen sei und überdies gar nicht in Abrede gestellt habe, dass dies Zahlungseingangsbescheinigungen von ihm unterfertigt worden waren.

Der Umstand, dass Pfuscheranzeigen gegen die DM-KEG eingelangt seien, worin die Herren ZJ und DM als Auftraggeber für die unbefugte Gewerbeausübung aufgeschielen seien, sei gerade ein Indiz dafür, dass es sich bei der KEG nicht um eine Scheinfirma handle, sondern um eine legale, reelle Firma. Die Arbeiter hätten Herrn DM als ihren Chef angegeben, Herr DM eben als Polier die Arbeiten überwacht habe. Wenn dieser angegeben hätte, die Arbeiter nicht zu kennen, sei das eine Schutzbehauptung aus Angst vor einer Strafe wegen unbefugter Gewerbeausübung gewesen.

Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass die Firma DM-KEG die in Rechnung gestellten Arbeiten nicht durchgeführt habe, sei überhaupt nicht begründet worden.

Unberücksichtigt geblieben sei weiters, dass die DM-KEG über eine Gewerbeberechtigung verfüge und bis zu 35 Arbeiter (im November 1997) beschäftigt habe. Zum Nachweis dieser Angaben wurden unter anderem Kopien von Gebietskrankenkassenanmeldungen dreier Arbeiter vorgelegt, sowie der Gewerbeschein der Firma DM-KEG und ein Protokoll der Aussagen von ZJ und dem Arbeiter ZB vom 13.11.1998.

Bei richtiger Beweiswürdigung hätte das Finanzamt zum Ergebnis kommen müssen, dass es sich dass es sich bei der DM-KEG um eine legale, reelle Firma handle, die für die Berufungswerberin die in Rechnung gestellten Leistungen selbst erbracht habe. Demzufolge wären die Vorsteuern aus diesen Rechnungen anzuerkennen gewesen und die Eingangsrechnungen der Firma DM-KEG bei der Gewinn- und Verlustrechnung gewinnmindernd zu berücksichtigen gewesen.

Die Umsatzsteuer für 1997 wäre daher mit 809.183,87 und die Körperschaftsteuer mit 25.000.- erklärungsgemäß festzusetzen gewesen.

In der Stellungnahme zur Berufung werden die Ausführungen des BP-Berichtes wiederholt und neuerlich darauf verwiesen, dass nach Ansicht des Finanzamtes die rechnungsausstellende Firma DM-KEG eine Scheinfirma zum Zwecke der Lukrierung von abziehbaren Vorsteuerbeträgen und zur Bedeckung von „schwarz“ ausgezahlten Löhnen sei. Es liege daher hinsichtlich der von dieser Firma ausgestellten Rechnungen ein Fall eines unberechtigten Steuerausweises gem. § 11 Abs. 14 UStG vor, bei welchem kein Vorsteuerabzug möglich sei, da es in diesen Fällen an der Leistung mangle. Die allfällige Gutgläubigkeit des Rechnungsempfängers habe keinen Einfluss auf die Frage des Vorsteuerabzuges.

---

Die Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung führt aus, dass im Fall, dass die Leistungen nicht von der rechnungsausstellenden DM-KEG erbracht worden wären, keine Bezahlung derselben erfolgt wäre und die Leistungen auch nicht an die Auftraggeberin der Bw. weiterverrechnet worden wären. Da es nicht an der Leistungserbringung mangle stünde der Vorsteuerabzug daher zu.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**1. Umsatzsteuer 1997**

Im berufungsgegenständlichen Fall ist es strittig, ob die von der Firma DM-KEG ausgestellten Rechnungen die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen oder nicht.

Aus den im Akt und Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindlichen Ablichtungen der streitgegenständlichen Rechnungen ergibt sich unbestreitbar, dass auf sämtlichen Rechnungen KEIN Leistungszeitraum ausgewiesen ist. Weitere Unterlagen zur Eingrenzung des Leistungszeitraumes wurden nicht vorgelegt. Die vorgelegten Zahlungsbestätigungen beziehen sich auf die abgerechneten Rechnungen geben jedoch auch keinerlei Hinweis auf einen Leistungszeitraum. Eine genaue Abgrenzung der Leistungen konnte auch im Rahmen der Betriebsprüfung des rechnungsausstellenden Unternehmens mangels geeigneter Aufzeichnungen nicht vorgenommen werden.

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

Derartige Rechnungen müssen um zum Vorsteueranzug zu berechtigen, gemäß § 11 Abs 1 UStG 1994 (in der für die Entscheidung wesentlichen Fassung) 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.** Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung(§ 4) und

6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag. .....

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).

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (VwGH 26. Juni 2001, 2001/14/0023). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dies auch dann der Fall, wenn die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs 1 Z 4 UStG den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht anführt (VwGH 22. Februar 2000, 99/14/0062; 12. September 2001, 99/13/0069, 26. Februar 2004, 2004/15/0004; 26. April 2006, 2004/14/007).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.4. 2001, 98/13/0081, zum Ausdruck bringt, begnügt sich das Gesetz, dem Zweck dieser Bestimmung entsprechend, auch nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen zu einem konkret bestimmten Zeitpunkt erbracht hat. (VwGH 25. April 2001, 98/13/008126. Februar 2004, 2004/15/0004; 26. April 2006, 2004/14/0076)

Die strittigen Rechnungen enthalten wie oben ausgeführt keinen Leistungszeitraum und auch keinerlei Hinweise auf andere Belege, die eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistungen enthielten, sodass daraus letztlich ihr Umfang nicht feststellbar war (VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004). Aufgrund der fehlenden Angaben zum Leistungszeitraum, liegen insgesamt gesehen die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nicht vor und Vorsteuern im Ausmaß von S 473.029,16 sind daher nicht abzugsfähig.

---

Die von der Betriebsprüfung vorgenommen Kürzung der erklärten Vorsteuerbeträge erfolgte daher zu Recht, die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 18.Juni 2001 war daher abzuweisen.

## 2. Körperschaftssteuer 1997

Die Betriebsprüfung streicht mit dem Hinweis des Vorliegens einer Scheinfirma die geltend gemachten Betriebsausgaben für den Subunternehmer DM-KEG .

Im Betriebsprüfungsbericht wird lediglich auf Ausführungen des FA X verwiesen, welches vom Vorliegen einer Scheinfirma ausgeht.

Aus den Niederschriften der Beteiligten und aus den vorgelegten Unterlagen (Anmeldung von Dienstnehmern für den strittigen Zeitraum, Aussagen von Dienstnehmern) kann nicht abgeleitet werden, dass die Firma DM-KEG keinerlei Leistungen erbracht hätte.

Ein Steuerpflichtiger muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen. Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen über diese Aufwendungen glaubhaft zu machen (Hinweis Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-kommentar, § 4 Abs 4, Tz 13 und 16).

Aus den Ausführungen des Bescheides und auch aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung kann nicht erkannt werden, dass das Finanzamt grundsätzlich daran zweifelt, dass die strittigen Leistungen (von wem auch immer) erbracht wurden. Da im Geschäftsverkehr nicht anzunehmen ist, dass Leistungen unentgeltlich erbracht werden, ist davon auszugehen, dass der Bw aus dem Zukauf der strittigen Leistungen Aufwendungen erwuchsen, welche auch unzweifelhaft durch den Betrieb veranlasst waren. Daher steht grundsätzlich fest, dass eine Berechtigung zum Abzug als Betriebsausgaben vorliegt.

Zur Frage, ob tatsächlich die Firma DM-KEG diese Leistungen auch ausgeführt hat, hat es die Betriebsprüfung unterlassen genauere Ermittlungen bzw. Vernehmungen vorzunehmen.

Wie die Bw berechtigterweise vorbringt, hatte die Firma DM-KEG im streitgegenständlichen Zeitraum eine ausreichende Anzahl an Dienstnehmern angemeldet, mit welchen sie die Leistungen hätte erbringen können. Darüber hinaus ist aus dem Akteninhalt ersichtlich, dass DM in leitender Funktion auf den einzelnen Baustellen tätig war und auch Löhne ausbezahlt.

Das Vorliegen von Anzeigen wegen unbefugter Gewerbeausübung gegen DM spricht überdies dafür, dass dieser Leistungen an andere Personen erbrachte.

Ob die DM-KEG die strittigen Leistungen für die Bw erbrachte, kann aus diesem Umstand grundsätzlich nicht abgeleitet werden.

Zeugeneinvernahmen zu diesem Thema scheinen aufgrund des Zeitablaufes (strittig ist der Zeitraum 1997) nicht mehr zielführend, umso mehr als es sich bei den betroffenen Zeugen hauptsächlich um Personen handelt, deren Hauptwohnsitz nicht in Österreich liegt. Daher würde schon die Ausfindigmachung der damals für die DM-KEG tätigen Arbeiter einen nicht unwesentlichen Aufwand bedeuten darstellen. Aber selbst dann, wäre wohl kaum damit zu rechnen, dass sich die einvernommenen Zeugen nach fast 10 Jahren noch erinnern können, ob sie an den Baustellen der Bw. tätig waren oder nicht.

Aus den vorliegenden Unterlagen lässt sich jedenfalls nicht ausschließen, dass die Leistungen für die Bw. von der DM-KEG erbracht wurden.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung wird angenommen, dass einerseits Leistungen in der fakturierten Höhe erbracht wurden und daher jedenfalls Betriebsausgaben für die Bw. anfielen. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen und Aussagen wird ebenfalls angenommen, dass die Leistungen von der DM-KEG erbracht wurden.

Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen an die DM-KEG sind daher abzugsfähig. Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 vom 18.Juni 2001 war daher stattzugeben.

Die Körperschaftsteuer 1997 ist daher erklärungsgemäß mit einem Verlust aus Gewerbebetrieb von S -362.905,00 (€ -16.373,14) zu veranlagen und daher Mindestkörperschaftssteuer in Höhe von S 25.000.- ( € 1.816,81) festzusetzen.

Wien, am 26. Februar 2007