



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 1

GZ. RV/0034-K/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Villacher Treuhand Dr. Nehsl & Partner GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Villach betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

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

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

### **Entscheidungsgründe**

Im Gefolge einer bei der Bw. abgeführten Umsatzsteuersonderprüfung stellte der Prüfer in Tz 1 seines Prüfungsberichtes Nachstehendes fest:

### **“Eingangsfakturen der Fa. D Bauträger, Planung GmbH Wien**

Das Unternehmen (Anm: Bw) hat im Prüfungszeitraum Vorsteuer in Höhe von EUR 13.188,40 aus der Eingangsfaktura der Fa D - GmbH, Wien, vom 28. März 2002 in Abzug gebracht. Die dieser Rechnung zugrunde liegenden (verrechneten) Leistungen betreffen reine Arbeitsleistungen für Estrichverlegung auf diversen Baustellen.

Aus einer weiteren Faktura (Rechnung Nr. 15) vom 29. Mai 2002 über pauschal (ohne Angabe des Leistungszeitraumes sowie der Baustellen) von EUR 40.000,-- zuzügl. 20% MWSt wurde keine Vorsteuer abgezogen.

Aufgrund einer Erhebung durch das Finanzamt Wien 2. Bez. wurde festgestellt, dass sich der am Firmenpapier angeführten Geschäftsadresse “A-1020 Wien, J-Gasse” weder ein Hinweis auf das Unternehmen befindet, noch irgendeine Geschäftstätigkeit in diesen Räumlichkeiten abgewickelt wird. An der angegebenen Adresse wurde niemand angetroffen und wird laut Auskunft der Hausverwaltung seit 1.10.2001 als Wohnung vermietet.

Weiters wurde vom FA Villach der Geschäftsführer des geprüften Unternehmens Herr EN betreffend die Auftragsvergabe befragt (vgl. Niederschrift vom 4. September 2002). Der GF vergab die Aufträge ausschließlich per Handy an Herrn WF, geb. TTMMJJ. Die Aufträge wurden durch namentlich nicht bekannte Arbeiter ausgeführt und mit Fakturen der Fa D abgerechnet. Die Fakturen wurden persönlich durch Herrn WF überbracht und durch Scheckübergabe an ihn bezahlt. Nach Feststellungen des Finanzamtes handelt es sich bei der Handy Nr. AAA um eine Geheimnummer.

Durch die Bp wird der geltend gemachte Vorsteuerabzug gem. § 11 UStG nicht anerkannt, bis eindeutig feststeht, wer die Leistung tatsächlich ausgeführt hat und diese Leistung entsprechend (formal richtig) fakturiert hat.”

Das Finanzamt erließ daraufhin einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum März 2002, mit dem der Feststellung des Prüfers Rechnung getragen und die bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer von € - 25.770,72 auf € - 12.582,32 vermindert wurde. In der Bescheidsbegründung wurde auf die im Prüfungsbericht dargelegten Feststellungen verwiesen.

Nach Einreichung von insgesamt 13 (!) Anträgen betreffend Erstreckung der Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels berief die Bw. mit Eingabe vom 27. Jänner 2003 gegen den angeführten Festsetzungsbescheid. In der Berufung führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, dass die tatsächliche Leistung (Estrichverlegung) nicht von der D-GmbH, sondern von einer Subunternehmerin erbracht worden sei. So habe die D-GmbH mit Schreiben vom 21. Oktober 2002 bekannt gegeben, dass die ausführende Subunternehmerin die Fa GR-GmbH gewesen sei, wogegen sie (D-GmbH) lediglich als Bauträgerin fungiert habe. Die Bw. übermittelte dem Finanzamt das besagte Schreiben. Weiters wurde der Abgabenbehörde ein gleichfalls von der D-GmbH gefertigtes als “Korrektur zu Rechnung Nr. 0302 v 28.03.2002” bezeichnetes Schreiben vorgelegt, in welchem festgehalten wird, dass die angeführte Faktura aufgrund der erfolgten Übersiedlung der D-GmbH hinsichtlich der Firmenanschrift auf “B-WN”

geändert wird. Mit dieser Korrektur seien – so die Bw – sämtliche formalen Voraussetzungen für eine Anerkennung der streitverfangenen Rechnung für den Vorsteuerabzug erfüllt.

In der zur Berufungseingabe ergangenen Stellungnahme vom 17. Juli 2003 führte die Bp aus, dass gemäß den Ergebnissen des abgeführten Ermittlungsverfahrens die in Streit stehende Leistung weder von der D-GmbH noch von der GR-GmbH, sondern von Herrn WF mit von ihm beauftragten bzw. beaufsichtigten Schwarzarbeitern ausgeführt worden sei. Die erbrachten Arbeiten seien über diverse Subfirmen (Wiener GmbHs mit Scheinadressen und nicht kontaktierbaren Personen/Ausländer), die lediglich am Papier (Firmenbuch) bestehen würden, in einer Kette fakturiert worden.

Im gegenständlichen Fall sei die Auftragserteilung ausschließlich telefonisch an Herrn WF erfolgt, welcher auch die Bezahlung mittels Scheck entgegengenommen habe.

Abgabenbehördliche Erhebungen bei den Firmen D-GmbH und GR-GmbH seien infolge Nichtgreifbarkeit der maßgeblichen Personen ergebnislos geblieben. Darüber hinaus habe die Auswertung vorhandener Daten ergeben, dass WF keinerlei (offizielle) Beziehung zu den genannten Firmen aufweise.

Da das Rechts- und Leistungsverhältnis zwischen den genannten Firmen völlig unklar sei, müsse nach Ansicht der Bp auf das zugrundeliegende Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden. Demnach sei die maßgebliche schuldrechtliche Vereinbarung zwischen der Bw und WF abgeschlossen worden und könne daher der umsatzsteuerliche Leistungsaustausch lediglich zwischen diesen Rechtssubjekten als verwirklicht angesehen werden.

Hinsichtlich der im Zuge der Berufungseingabe beigelegten Rechnungsberichtigung der D-GmbH in Bezug auf die geänderte Anschrift sei, so die Bp, Nachstehendes festzuhalten: Nachdem aufgrund abgabenbehördlicher Erhebungen die bisherige Anschrift der D-GmbH (1020 Wien, J-G) als Scheinadresse entlarvt worden sei, habe diese ihre Geschäftsanschrift auf "B-WN" ändern lassen. Ein diesbezüglicher Antrag auf Änderung sei beim zuständigen Firmenbuchgericht am 19. September 2002 eingebracht worden. Aus dem Firmenbuch gehe überdies hervor, dass die D-GmbH mit Antrag vom 2. Dezember 2002 erneut ihre Geschäftsanschrift geändert habe und diese nunmehr 1080 Wien, M-Str, laute. Durch die Bp des FA Wien 2, 20 sei festgestellt worden, dass sich an dieser Anschrift ein Nachtlokal befinde. Zwischen der D-GmbH und dem Betreiber dieses Etablissements habe kein Konnex festgestellt werden können.

Im Übrigen sei aus der vorgelegten Anschriftsberichtigung nichts zu gewinnen, da im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung die Anschrift "1020 W, J-G" aufrecht gewesen sei. Die Anschriftsänderung auf "B-WN" sei erst am 19. September 2002 beantragt und am 21. September 2002 ins Firmenbuch eingetragen worden.

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass die D-GmbH, die sich selbst als Bauträger bezeichnet habe, über keine entsprechende Gewerbeberechtigung verfüge. Wenn im Schreiben der D-GmbH an die Bw betreffend Auftragsvergabe an Subunternehmer angeführt werde, dass diese (D-GmbH) als "Bauträger fungiert habe" und die von ihr angenommenen Aufträge "größtenteils an die Fa GR-GmbH weiter vergeben habe", so sei dem Folgendes entgegenzuhalten: Hätte die D-GmbH tatsächlich als Bauträger fungiert, so wäre die Bw. von der D-GmbH und nicht umgekehrt beauftragt worden. Zudem trage die Rechnung der D-GmbH den Vermerk, dass nur die reine Arbeitsleistung zur Verfügung gestellt worden sei sowie dass jegliche Arbeitsgeräte bzw. Baumaterialien bauseits vorgehalten worden seien. Dieser Umstand lasse eine behauptete Bauträgereigenschaft ausschließen.

In der am 20. März 2003 ergangenen Replik zur Stellungnahme der Bp führte die steuerliche Vertretung der Bw aus, es entziehe sich ihrer Kenntnis, wer die gegenständlichen Leistungen in concreto erbracht habe. Dem Geschäftsführer der Bw, EN, gegenüber sei WF als Bevollmächtigter der D-GmbH in Erscheinung getreten und habe dieser im Auftrag der D-GmbH die Vereinbarung über die Erbringung der in der streitverfangenen Rechnung ausgewiesenen Leistungen abgeschlossen. Welcher Personen respektive Unternehmungen sich dabei die Subunternehmerin (Fa GR-GmbH) bedient habe, sei nicht bekannt. WF habe den Scheck, mit dem über die erbrachten Leistungen abgerechnet worden sei, ebenfalls im Auftrag und in Vollmacht der D-GmbH entgegengenommen. Somit sei der umsatzsteuerliche Leistungsaustausch nicht zwischen WF und der Bw, sondern zwischen der D-GmbH und der Bw verwirklicht worden.

Ergänzend brachte die Bw vor, dass es grundsätzlich Sache der Fa D sei, wenn diese ihre Adresse ändere bzw. ihr Büro verlege. Diesbezüglich könne seitens der Bw kein Einfluss genommen werden. Ob die D-GmbH über eine gewerberechtliche Berechtigung zur Ausübung des Bauträgergewerbes verfüge oder nicht, könne nicht geprüft werden und sei dies auch für die Beurteilung des gegenständlichen Falles ohne Belang.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 19. Februar 2004 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. 663/1994, ordnet an:

Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. [...]

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 leg. cit. kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

2. [...]

### **Zur Frage der Zurechnung von Leistungen:**

Um den Steuerschuldner bestimmen zu können, muss die Leistung persönlich zugeordnet werden. Grundsätzlich ist bei der Umsatzsteuer davon auszugehen, dass die Leistungsbeziehungen, soweit ihnen zivilrechtliche Vereinbarungen zugrunde liegen, sich nach diesen bezughabenden Vereinbarungen richten. Die Leistung ist daher demjenigen zuzurechnen, der zu ihrer Erbringung verpflichtet ist und gegen den Ansprüche aus einer Leistungsbeziehung (Gewährleistungsansprüche, Schadenersatzforderungen, etc.) geltend gemacht werden können. Leistungen, die der Unternehmer durch Arbeitnehmer, Organe, **offene Stellvertreter** udgl vornehmen lässt, sind ihm zuzurechnen. Wird der Stellvertreter hingegen im **eigenen Namen** (verdeckte Vertretung) tätig, ist die Leistung dem Vertreter zuzurechnen, und zwar auch dann, wenn dieser im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeitet (Doralt-Ruppe, Steuerrecht, 7. Aufl., Bd I S 422f; vgl. auch Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz 254). Gleiches gilt, wenn der Unternehmer in die Leistungsabwicklung einen Treuhänder

einschaltet, der nach außen im eigenen Namen auftritt (Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz 283; VwGH 18.3.1997, 95/14/0082). Leistungsempfänger – und damit allenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt – ist, wer sich die Leistung ausbedungen hat, wer berechtigt ist die Ansprüche aus den Vereinbarungen geltend zu machen.

In der Eingabe vom 20. März 2003 bringt die steuerliche Vertretung vor, dass als Leistungserbringer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes die D-GmbH anzusehen sei; WF sei lediglich als Vertreter dieser Unternehmung der Bw gegenüber in Erscheinung getreten. WF habe somit nicht im eigenen Namen, sondern im Auftrag und in Vollmacht der D-GmbH gehandelt. Insbesondere habe dieser auch das in Form eines Schecks zur Auszahlung gelangte Entgelt für die erbrachten Leistungen als Vertreter der D-GmbH entgegengenommen.

Diametral zu diesem Vorbringen stehen jedoch die in der Niederschrift vom 4. September 2002 zu Protokoll gegebenen Aussagen des Geschäftsführers der Bw, EN. Dieser gab über Befragen, wie es zur Auftragserteilung an die D-GmbH gekommen sei bzw. mit wem diesbezüglich Kontakt aufgenommen worden sei, wörtlich an:

*„Ich bin seit Jahren mit Herrn WF (Fa CKS – W) in Geschäftskontakt und habe auch nach dem Konkurs des Unternehmens an ihn Aufträge zur Estrichverlegung weitergegeben und haben gemeinsam die Baustellen besucht. Bei dieser Besprechung hat Herr WF mir einen Vorarbeiter namens ...Ju? .. vorgestellt. Die Auftragsverteilung erfolgte ausschließlich über die Handy Nr AAA von WF und es gibt keine schriftlichen Aufträge. All diese Aufträge hat F gewissenhaft und zeitgerecht ausgeführt – er ist ein Mensch mit Handschlagsqualität.“*

Auf die Frage, wie denn die Aufträge an die Fa D-GmbH erteilt bzw. konkretisiert worden seien, antwortete EN:

*„Ich habe der Firma D-GmbH nie einen Auftrag zur Estrichverlegung erteilt und mit keinen weiteren Personen dieser Firma Kontakt gehabt. Namen wie zB NG (Geschäftsführer der D) oder DM sind mir unbekannt bzw. habe diese nie gehört.“*

Über Vorhalt, welche Beziehung zwischen WF und der D-GmbH bestehe, gab EN zu Protokoll:

*„Welche Funktion WF zur D-GmbH hat, ist mir unbekannt. Ich habe mit ihm ausschließlich über das Handy telefoniert. Die auf dem Firmenpapier angeführte Telefonnummer habe ich nicht erreicht.“*

Über Vorhalt, mit wem im Falle von auftretenden Mängeln oder bei Abänderungen von Aufträgen Kontakt aufgenommen worden sei, führte der Gf aus :

*"Bisher gab es keine Mängelbehebungen oder Kontakte mit anderen Baufirmen – außer mit Herrn F".*

Ferner gab EN bekannt:

*"Welche Arbeiter auf den Baustellen die Estrichverlegung tatsächlich durchgeführt haben und bei welcher Firma diese beschäftigt sind, ist mir nicht bekannt, Dass die Fa GR GmbH die Arbeiten ausgeführt haben soll, ist mir ebenfalls nicht bekannt. Eine Auskunft darüber wurde mir von Herrn F nicht erteilt."*

Auf Grund dieser klaren Aussagen steht es für den erkennenden Senat außer Zweifel, dass WF der Vertragspartner der Bw in Bezug auf die in Streit stehenden Estrichverlegearbeiten war. Daran vermag auch der spätere Versuch, WF als Vertreter der Fa D erscheinen zu lassen, nichts zu ändern. Das Vertragsverhältnis hinsichtlich Durchführung der Betoneinbauarbeiten (Estrichverlegung) an den in der streitverfangenen Rechnung ausgewiesenen Baustellen entstand in Form einer mündlichen Willensübereinkunft zwischen der Bw und WF. Dass in weiterer Folge WF mit der Durchführung der Arbeiten andere (Sub)Unternehmer betraut hat, erweist sich für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage als irrelevant.

Doch selbst wenn – wie in der Eingabe vom 20. März 2003 ins Treffen geführt wird – WF als Vertreter der D-GmbH agiert haben sollte, so würde dieser Umstand letztendlich zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung führen. Dies aus folgenden Gründen: Wie aus den protokollierten Aussagen des EN in eindeutiger Weise hervorgeht, hatte dieser bei Vertragsabschluss keine Kenntnis davon, ob bzw. welches Unternehmen WF vertritt. Für ihn (EN) war zweifelsohne WF, mit dem er schon seit geraumer Zeit in geschäftlicher Beziehung stand und den er in der Vergangenheit als gewissenhaft arbeitenden Geschäftspartner zu schätzen gelernt hatte, Kontrahent. Sollte daher WF als gewillkürter Vertreter der D-GmbH tätig geworden sein, kann die vorliegende Stellvertretung bestenfalls als verdeckte (mittelbare) Vertretung qualifiziert werden. Nach den Regeln des Zivilrechts muss jedoch der Vertreter in erster Linie dem Geschäftspartner gegenüber deutlich machen, dass er für den Vertretenen agiert (OGH in ZAS 1976/21). Es genügt nicht, dass er diesem den wirtschaftlichen Erfolg zuwenden will (Handeln "auf Rechnung" eines anderen), er hat die Beziehung zum Vertretenen auch klarzustellen (Handeln "im Namen" eines anderen). Eine Verletzung dieses "Offenlegungsgrundsatzes" bewirkt, dass der Handelnde sich selbst verpflichtet und zwar unabhängig von Art und Umfang der tatsächlich bestehenden Vertretungsmacht (vgl. Bydlinski, Grundzüge des Privatrechts, 4. Aufl, Rz 251). Selbst wenn die Bw bzw. deren Gf im Nachhinein, dh nach erfolgter Befragung durch den Betriebsprüfer

am 4. September 2002, Kenntnis von einer allfälligen Vertretungsmacht erlangt haben sollte, so würde dies nicht hinreichen, um die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fehlende bzw. nicht offen gelegte Vollmacht von WF, Geschäfte im Namen der D-GmbH abzuschließen, zu sanieren.

Sonach wäre im gegenständlichen Berufungsfall die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nur dann gegeben, wenn WF als Vertragspartner mit einer Rechnung iS des § 11 UStG 1994 an die Bw fakturiert hätte.

Auf Grund dieser Sach- und Rechtslage ist das Schicksal der Berufung bereits entschieden. Eine Prüfung der Frage, ob es sich bei der D-GmbH bzw. der ins Treffen geführten Subunternehmerin GR-GmbH um sogenannte Scheinfirmen handelt bzw. ob die in Streit stehende Rechnung die Kriterien des § 11 UStG 1994 erfüllt, erweist sich daher als obsolet.

Klagenfurt, 22. März 2004