



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Hans Palkovits, Dr. Josef Linder, Dr. Rainer Sahlicher, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bez. betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO).

Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **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**

Strittig ist die Nichtanerkennung von Subhonoraren als Betriebsausgaben und Vorsteuern, mangels nachweisbarer Identität der Rechnungsaussteller.

Betriebsgegenstand der Bw. ist das Kuvertieren und Adressieren von Schriftstücken.

An der Kommandit-Erwerbsgesellschaft waren im Streitzeitraum folgende Gesellschafter beteiligt:

### **Gesellschafter:**

A	51 %
B	49 %
= 100 %	

Bei der Bw. fand für das Jahr 1998 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. den §§ 147 ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom **13. November 2000** ausführlich dargestellt wurden:

- In Tz. 16 des Bp-Berichtes werden die umfangreichen Ermittlungen betreffend die erklärten Subhonorare i.H.v. 3.797.327 S wie folgt erläutert:

#### **a) Firma R:**

Als Aufwand seien aufgrund von 11 Rechnungen insgesamt 1.366.217 S (netto) erfasst worden (alle Beträge in Schilling):

Re-Datum	Re-Nr.	Betrag (exkl. USt)	20 % USt	Betrag (inkl. USt)
keine Angabe	keine Angabe	187.280	37.456	224.736
nicht lesbar	nicht lesbar	281.667	56.333	338.000
10.4.1998	23	110.560	22.112	132.672
29.5.1998	34798	178.180	35.636	213.816
9.6.1998	65	91.500	18.300	109.800

22.6.1998	66	108.830	21.766	130.596
30.6.1998	67	109.650	21.930	131.580
6.7.1998	31	64.650	12.930	77.580
20.7.1998	32	81.200	16.240	97.440
31.7.1998	36	35.700	7.140	42.840
28.8.1998	23	117.000	23.400	140.400
<b>Summe:</b>		<b>1.366.217</b>	<b>273.243,40</b>	<b>1.639.460,40</b>

Die aufgefundenen Firmenstempel seien in Form und Inhalt (abgesehen von einer Adressänderung) unterschiedlich.

Bei der einen Adresse habe es sich um die Wohnung des Kommanditisten C und bei der anderen Adresse um die Wohnung des Komplementärs E gehandelt. wobei der Komplementär E lt. Meldeamt nie an dieser Adresse gemeldet gewesen sei.

Auch Arbeitnehmer seien bei der Firma R nicht angemeldet gewesen.

Zahlungsnachweise bzw. Zahlungsbestätigungen hätten von der Bw. nicht vorgelegt werden können. Auch sei es der Betriebsprüfung mangels Vorlage von Bankkonten der Bw. nicht möglich gewesen etwaige Kontobewegungen zu überprüfen.

In der Buchhaltung seien die Buchungen betreffend Bankkonten über die Privatkonten der Beteiligten erfasst worden.

Dass die Firma R nur im Jahre 1997 tätig gewesen sei, ergebe sich aus einer niederschriftlichen Aussage vom 19. Oktober 1999 des Kommanditisten C der Firma R, wonach Herr E sich seit ca. 2 Jahren in Ägypten befände und er keinerlei Kontakt zu ihm hätte, weshalb er auch die Firma mangels Unterschrift des Herrn E noch nicht löschen lassen könne.

Da aber die Rechnungen von Herrn E unterzeichnet worden seien, sei die Betriebsprüfung davon ausgegangen, dass die strittigen Rechnungen nicht von der Firma R stammen.

#### b) Firma F:

Als Aufwand seien aufgrund von 6 Rechnungen aus den Monaten September bis November 1998 insgesamt 1.264.265 S (netto) erfasst worden (alle Beträge in Schilling):

Re-Datum	Re-Nr.	Betrag	20 % USt	Betrag
----------	--------	--------	----------	--------

		(exkl. USt)		(inkl. USt)
16.9.98	27	59.500	11.900	71.400
30.9.98	31	260.965	52.193	313.158
3.10.98	78	153.500	30.700	184.200
28.10.98	86	297.600	59.520	357.120
16.11.98	49	330.000	66.000	396.000
30.11.98	89	162.700	32.540	195.240
<b>Summe:</b>		<b>1.264.265</b>	<b>252.853</b>	<b>1.517.118</b>

Die aufgefundenen Firmenstempel seien in Form und Inhalt unterschiedlich, insbesondere sei es unüblich, dass eine Firma zwei verschiedene Stempel für ihre geschäftlichen Tätigkeiten in Verwendung habe.

Die Firma F sei im Juli 1998 gegründet worden, wobei Herr H als persönlich haftender Gesellschafter und Herr G als Kommanditist im Firmenbuch aufschienen.

Lt. den Erhebungen des Finanzamtes im August 1999 seien aber die beiden Gesellschafter H und G nicht mehr auffindbar, deren (ehemalige) Existenz werde aber von der Betriebsprüfung nicht angezweifelt.

Herr H habe jedoch dem Finanzamt am 15. Oktober 1998 niederschriftlich bekanntgegeben, dass er jedenfalls nicht für die Bw. tätig gewesen sei.

Auch in diesem Falle konnte mangels Vorlage eines Bankkontos der Zahlungsfluss nicht überprüft werden.

### c) Firma T:

Als Aufwand seien aufgrund von 4 Rechnungen insgesamt 804.800 S (netto) erfasst worden (alle Beträge in Schilling):

Re-Datum	Re-Nr.	Betrag (exkl. USt)	20 % USt	Betrag (inkl. USt)
15.8.1998	73	89.100	17.820	106.920
30.9.1998	35	304.000	60.800	364.800
30.9.1998	76	101.700	20.340	122.040
30.11.1998	86	310.000	62.000	372.000

<b>Summe:</b>		<b>804.800</b>	<b>160.960</b>	<b>965.760</b>
---------------	--	----------------	----------------	----------------

In den o.a. Rechnungen seien drei unterschiedliche Firmenschreibweisen festgestellt worden.

Nachforschungen an der angegebenen Adresse hätten ergeben, dass eine Firma T dort nie existierte.

Einzig auf einem Gewerbeschein vom 27. Dezember 1997 scheine eine Firma T (allerdings auch hier in anderer Schreibweise) auf, dies sei aber kein Nachweis einer geschäftlichen Beziehung mit der Bw.

Auch in diesem Fall sei mangels Vorlage der Bankkonten und des behaupteten "Verrechnungsschecks" eine Überprüfung des Zahlungsflusses nicht möglich gewesen.

**d) Firma S:**

Als Aufwand sei aufgrund einer Rechnung insgesamt 285.000 S (netto) erfasst worden (alle Beträge in Schilling):

<b>Re-Datum</b>	<b>Re-Nr.</b>	<b>Betrag (exkl. USt)</b>	<b>20 % USt</b>	<b>Betrag (inkl. USt)</b>
31.10.1998	221	285.000	57.000	342.000

Die Existenz auch dieser Firma sowie der Zahlungsnachweis und eine geschäftliche Beziehung habe die Bw. auch nicht mit einer Firmenbucheintragung aus dem Jahre 1993 nachweisen können.

**e) Diverse Rechnungsleger:**

Die unter Tz 16e des Bp-Berichtes angeführten Rechnungsleger ([D](#), [I](#), [J](#), [K](#), [L](#), [M](#), [N](#), [P](#), [Q](#), [U](#), [X](#), [Z](#)) seien nicht eruierbar gewesen (Tz. 16ea und 16eb des Bp-Berichtes) bzw. mangle es an der Unternehmereigenschaft des Rechnungslegers [Y](#) (Tz. 16ec des Bp-Berichtes), weshalb die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzugsfähig sei.

Auch die behaupteten Werkverträge hätten bis dato mangels Vorlage nicht überprüft werden können.

Auch die Bar-Zahlungen hätten mangels Führung eines Kassabuches nicht überprüft werden können.

- Die unter Tz. 16 nicht anerkannten Rechnungen hätten somit eine Erfolgsänderung i.H.v. 3.797.327 S und eine Vorsteuerkürzung i.H.v. 761.133,40 S ergeben.
- Zusammenfassend halte die Betriebsprüfung fest, dass sich die Kürzung der Betriebsausgaben auf § 162 BAO stütze.

Im gegenständlichen Fall spreche der fehlende Nachweis über den Zahlungsfluss gegen die Angaben der die Firma vertretenden Personen.

Das Finanzamt erließ in der Folge endgültige Sachbescheide und folgte darin den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhaben gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese sowie im Schriftsatz vom 30. August 2000 im Wesentlichen folgendermaßen:

- Die Betriebsprüfung habe zu Unrecht die "Fremdleistungen" als Scheinrechnungen beurteilt und so Aufwendungen i.H.v. 3.797.327 S nicht anerkannt.
- In diesem Zusammenhang seien auch Vorsteuern i.H.v. 761.133,40 S zu Unrecht nicht anerkannt worden.
- Die Bw. habe ihre Geschäftskontakte zu den strittigen Firmen über Werbeeinschaltungen und mittels persönliche Bekanntschaften geschlossen.
- Die Bw. habe die Unternehmereigenschaft der strittigen Firmen an Hand der Firmenbuchauszüge überprüft. Auch seien diese Firmen in der Branche bekannt gewesen.
- Es seien von der Bw. Angebote eingeholt worden.  
Die Abrechnung der Aufträge sei monatlich erfolgt, wobei die Zahlungen bar erfolgten.

#### **zu a) Firma R:**

Hier vermute die Betriebsprüfung, dass die Bw. in betrügerischer Absicht die Rechnungen selbst erstellt habe.

Es könnte nicht Aufgabe der Bw. sein, die Stempel auf den Rechnungen auf ihre Richtigkeit zu überprüfen.

Die Kontakte hätten über Herrn E erfolgt und bis Ende September gedauert.

Die Aussage des Kommanditisten der Firma R, wonach Herr E sich seit ca. 2 Jahren in Ägypten befände, sei bloß eine Vermutung des Kommanditisten.

Richtig sei vielmehr, dass die Firma R im Dezember 1996 gegründet worden sei und seit 17. März 1997 beim Finanzamt ein Unterschriftenprobenblatt aufläge.

#### **zu b) und c) Firma F und T:**

Die Gesellschafter dieser Firmen seien lt. Bw. der lateinischen Schreibweise großteils unkundig gewesen, was das verschiedene Schriftbild erkläre.

Kontaktperson sei Herr G gewesen, mit dem auch die Geschäfte abgewickelt worden seien.

Warum Herr H erklärt habe, dass er ausschließlich für eine andere Firma tätig gewesen sei, sei der Bw. unklar.

Der Vermerk "mit Scheck bezahlt" bedeute einen Verrechnungsscheck, der über das Privatkonto der Gesellschafter geflossen sei.

**zu d) Firma S:**

Lt. Firmenbuchauszug sei die Firma S am 29. Juni 1993 ins Firmenbuch eingetragen worden.

**zu e) Div. Rechnungsleger:**

Mit den in Tz. 16e angeführten Personen seien lt. Bw. jeweils Werkverträge abgeschlossen worden.

Um ein Visum zu erhalten, sei die Vorlage einer Steuernummer und die Anmeldung bei der Versicherung erforderlich gewesen.

Das Vorhandensein einer Steuernummer sei durch die Bw. überprüft worden. Da aber die Wohnungen öfters gewechselt worden seien, sei es möglich, dass an den damals angegebenen Wohnsitzen, die entsprechenden Personen nicht mehr anzutreffen seien.

- Die persönlich haftende Gesellschafterin Frau A sei Österreicherin und mit einem Ägypter verheiratet.
- Wäre die Bw. nicht ihrer Aufgabe nachgekommen, eine Steuererklärung und Bilanz vorzulegen, wäre es zu einer Schätzung gekommen, die auch die entsprechenden Aufwendungen zu berücksichtigen hätte.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2000 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Es mangle nach wie vor an begründeten Nachweisen über die tatsächliche Identität der Rechnungsaussteller.
- Es entspräche nicht den Gepflogenheiten eines ordnungsgemäßen Geschäftsverkehrs, dass sich der Leistungsempfänger bei Barzahlung von großen Rechnungsbeträgen nicht von der tatsächlichen Identität des Leistenden überzeuge.
- Durch ein derartiges Verhalten werde jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen § 162 BAO vorbeugen wolle.
- Auch die Nichtdokumentation des Geldflusses rechtfertige die Vermutung, dass die Rechnungsaussteller nicht die tatsächlichen Empfänger seien.
- Mangels richtigen Namens und richtiger Anschrift könne kein diesbezüglicher Vorsteuerabzug anerkannt werden.
- Die Bw. wende sich nicht gegen die Anwendung des § 162 BAO und behaupte auch nicht, die korrekte Empfängernennung beigebracht zu haben.

- Bei Zulässigkeit der Anwendung des § 162 BAO bleibe nach ständiger Rechtsprechung für eine Schätzung von Aufwendungen nach § 184 BAO kein Raum.

Die Bw. stellte gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, beantragte die erklärungsgemäße Veranlagung und begründet dies im Wesentlichen folgendermaßen:

- Die Bw. habe sich stets über die Existenz der jeweiligen Firmen durch Einsicht in das Firmenbuch vergewissert, bzw. seien die Firmen in der Branche bekannt und für andere Auftraggeber bereits früher tätig gewesen.

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Die unter Tz. 16 des Bp-Berichtes angeführten Rechnungsaussteller sind nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge.
- Die lt. Tz. 16 strittigen Rechnungen erfüllen nicht die von § 11 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmale:

Fa.	Re-Datum	Re-Nr.	Re-Aussteller an angegebener Adresse nicht existent	verschiedene Namen des Re-Ausstellers	Name u. Anschrift des Re-Empfänger fehlt	konkreter Leistungs-umfang fehlt	Tag/Zeitraum der Leistung fehlt
R	keine Angabe	keine Angabe	X	X		X	X
R	nicht lesbar	nicht lesbar	X	X		X	X
R	10.4.98	23	X	X	X	X	X
R	29.5.98	34798	X	X	tws.	X	X
R	9.6.98	65	X	X	X	X	X
R	22.6.98	66	X	X	X	X	X
R	30.6.98	67	X	X	X	X	X
R	6.7.98	31	X	X		X	X
R	20.7.98	32	X	X		X	X

<b>R</b>	31.7.98	36	X	X		X	X
<b>R</b>	28.8.98	23	X	X	X	X	X
<b>F</b>	16.9.98	27	X	X		X	X
<b>F</b>	30.9.98	31	X	X		X	X
<b>F</b>	3.10.98	78	X	X		X	X
<b>F</b>	28.10.98	86	X	X		X	X
<b>F</b>	16.11.98	49	X	X		X	
<b>F</b>	30.11.98	89	X	X		X	X
<b>T</b>	15.8.98	73	X	X	X	X	X
<b>T</b>	30.9.98	35	X	X		X	
<b>T</b>	30.9.98	76	X	X	X	X	X
<b>T</b>	30.11.98	86	X	X	X	X	X
<b>S</b>	31.10.98	221	X			X	X

Bei den "Rechnungslegern" D, I, J, K, L, M, N, P, Q, U, X, Y, Z wurden seitens der Bw. nur Zahlungsbestätigungen vorgelegt, die keinesfalls als Rechnungersatz anerkannt werden können, da auch diesen Zahlungsbestätigungen wesentliche Rechnungskriterien fehlen, wie z.B. Name und Anschrift des Leistungsempfängers, Art und Umfang der Leistung, Tag bzw. Zeitraum der Leistungserbringung.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Geschäftsunterlagen der Bw. und den Ermittlungen bei den "Partnerfirmen" und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

zu a) In keinem Fall konnte die Bw. der Abgabenbehörde zweifelsfrei nachweisen bzw. glaubhaft machen, dass die o.a. strittigen Beträge den von der Bw. genannten Zahlungsempfängern - deren tatsächliche Existenz mangels Nachweis bzw.

Glaubhaftmachung angezweifelt wird -tatsächlich in welcher Art auch immer zugeflossen sind.

zu b) Dies ergibt sich aus den vorgelegten und zum Teil unlesbaren bzw. nur "erahnbaren" Rechnungskopien.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. den Ausführungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 steht der Vorsteuerabzug nur unter ganz bestimmten, im Gesetz erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen zu, wobei zu diesen Voraussetzungen eine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungslegung des leistenden Unternehmers zählt und die Folgen einer unzutreffenden Rechnungslegung einem ungerechtfertigten Vorsteuerabzug vorbeugt.

§ 12 Abs. 1 UStG 1994 normiert u.a.:

Der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. ....

Unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit, dass der Unternehmer, aufgrund dessen Leistung der Vorsteuerabzug beansprucht wird, dem Leistungsempfänger eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 ausgestellt haben muss.

Dieselben strengen Formvorschriften gelten im Falle der Ausstellung einer Gutschrift iSd § 11 Abs. 7 UStG 1994 (vgl. Kolacny-Mayer, UStG Kurzkommentar, UStG 1994, 2. Aufl., § 12 Anm. 25 und die darin zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Die Gutschrift ist ein Eigenbeleg des Leistungsempfängers und muss von diesem allein ausgestellt sein (vgl. Kolacny-Mayer, a.a.O., § 11 Anm. 21).

**Im gegenständlichen Fall wird aber die Ausstellung einer Gutschrift nicht behauptet.**

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 normiert u.a.:

Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist.

Diese Rechnungen **müssen** - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. ....
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4 UStG 1994) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs kann für den jeweiligen Voranmeldungs- bzw. Erklärungszeitraum, in dem alle genannten Voraussetzungen erfüllt sind, erfolgen.

Im Falle einer Rechnungsberichtigung ist der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt möglich, in dem eine formgerechte Rechnung (Gutschrift) iSd § 11 UStG vorliegt, d.h. eine rückwirkende Anerkennung ist nicht möglich (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 18.11.1987, 86/13/0204).

Die Erfordernisse des § 11 UStG 1994 betreffend den Inhalt einer Rechnung haben somit der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer und der Erleichterung der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger die Leistung von einem Unternehmer erhalten hat, zu dienen.

Im gesamten Verwaltungsverfahren ist es der Bw. trotz Vorhalt nicht gelungen, die tatsächliche Existenz der o.a. Rechnungsleger nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Aber auch die Erhebungen der Abgabenbehörde ergaben keinen Hinweis darauf, dass an den angegebenen Adressen tatsächlich die strittigen Rechnungsleger zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung ansässig waren.

Auch die Angabe von zwei unterschiedlichen Ausstelleradressen (vgl. Re 23 der Firma R) auf ein und derselben Rechnung widerspricht den im § 11 UStG 1994 geforderten eindeutigen, zweifelsfreien Rechnungsmerkmalen.

Die in Zusammenhang mit den diversen Rechnungslegern vorgefundenen "Kassa-Ausgangs"-Bestätigungen stellen keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 dar.

Weiters ist nach § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 in der Rechnung die handelsübliche Bezeichnung der Lieferung sowie die Art und der Umfang der sonstigen Leistung anzuführen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 7.6.2001, 99/15/0254).

Auch dieses Rechnungsmerkmal ist im gegenständlichen Fall nicht erfüllt, da es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass bei gegenständlichen Dienstleistungen nicht nur

pauschal für Adressierarbeiten abgerechnet wird, da so auch seitens des Leistungsempfängers ein Nachweis welche Leistungen bereits erfüllt wurden, nicht möglich ist.

Diesbezügliche Angaben oder zumindest Hinweise auf dazugehörende Lieferscheine fehlen aber in den strittigen Rechnungen völlig.

Das Gleiche gilt für den Umstand, dass für die einzelnen Leistungen oft weder eine Stückanzahl und Anzahl der dafür aufgewendeten Arbeitsstunden noch ein bestimmter Zeitraum der betreffenden Dienstleistungserbringung angegeben ist und somit auch auf diese Weise der Umfang dieser Leistungen in keiner Weise erkennbar ist.

In diesem Sinne wird in Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 117 zu § 11 ausgeführt, dass auch die Angaben der sonstigen Leistungen den Umfang der erbrachten Leistung genau erkennen lassen müssen.

Bezeichnungen wie "Beilagen", "Kleben", "Verpackung", "Binden", "Zusammentragen", ohne nähere Erläuterung (oder Hinweis auf diese in Lieferscheinen), welche Aufträge ausgeführt wurden, reichen jedenfalls nicht aus, um der vom Gesetz geforderten Voraussetzung gerecht zu werden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 12.12.1988, 87/15/0079), insbesondere wenn auf den beanstandeten Rechnungen sich keinerlei Hinweis auf bezughabende Lieferscheine, Arbeitsabrechnungen etc. findet.

Der Abgabenbehörde war somit im gegenständlichen Fall eine Überprüfung der tatsächlich erbrachten Leistungen mit den in Rechnung gestellten Leistungen nicht möglich.

Darüberhinaus mangelt es den Rechnungen an der Angabe des genauen Leistungszeitpunktes bzw. -zeitraums, der zum einen für den leistenden Unternehmer bei Sollbesteuerung für die Entstehung der Steuerschuld und zum anderen für den Leistungsempfänger für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug von Bedeutung ist.

Die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 erschöpfend aufgezählten Rechnungsmerkmale sind zwingend. Es besteht somit keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen.

Die Abgabenbehörde sei auch nicht verpflichtet, den Unternehmer zur Behebung von Rechnungsmängeln aufzufordern und im Falle der Mängelbehebung rückwirkend die Rechnung mängelfrei zu werten.

Zweifel an der Richtigkeit der vorliegenden Rechnungen ergeben sich darüber hinaus auch aus der nicht chronologischen Nummerierung der Rechnungen (vgl. obige Übersichten).

§ 162 Abs. 1 BAO normiert:

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

§ 162 Abs. 2 BAO normiert:

Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gem. Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen.

Wie bereits der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.5.1997, 94/13/0230, ausspricht, kann aus diesem o.a. Grund die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Abgabepflichtige den Empfänger konkret benennt.

Die Bw. wurde mehrmals zur Benennung des Empfängers der getätigten Aufwendungen aufgefordert, weil dem in den Rechnungen genannten Leistungserbringer nach den umfangreichen Ermittlungen der Betriebsprüfung im Streitjahr kein real existierendes Steuerrechtssubjekt zugeordnet werden konnte.

Die Bw. hat aber bis dato die tatsächliche Existenz der o.a. "Rechnungsleger" trotz Vorhalt nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen können und auch die umfangreichen Erhebungen der Abgabenbehörde hat keinen Hinweis auf eine geschäftliche Tätigkeit dieser Personen ergeben, weshalb eine Abzugsfähigkeit dieser Fremdleistungen gem. den o.a. gesetzlichen Bestimmungen verwehrt werden muss, da aufgrund des o.a. Sachverhaltes zu bezweifeln ist, dass die o.a. Personen tatsächlich die Empfänger der abgesetzten Beträge sind.

Da somit erwiesen ist, dass der in den Rechnungen genannte Leistungserbringer im Streitjahr weder an der angegebenen Adresse noch sonst wo als existent auffindbar gewesen ist, war die Abgabenbehörde berechtigt die Benennung jenes Steuerrechtssubjektes zu begehrn, an welches die Bw. die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich geleistet hat.

Aber auch mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, ist der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 28.5.1997, 94/13/0230).

Die Unauffindbarkeit der o.a. Personen und Firmen sowie die Unbekanntheit dieser an den in den "Rechnungen" angegebenen Adressen stellen jedenfalls maßgebliche Gründe für die Vermutung dar, dass die von der Bw. benannten Personen nicht die Empfänger der Zahlungen waren.

Da es aber im gegenständlichen Fall keinen Hinweis auf eine tatsächliche Existenz der o.a. Personen und Firmen gibt und die Bw. sich auf Geschäftsbeziehungen eingelassen hat, deren Honorierung im Barzahlungswege - an wen immer - erfolgte, hat diese Art der Geschäftsbeziehung jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen § 162 BAO vorbeugen will.

Unbestritten ist im gegenständlichen Fall jedenfalls eine tatsächliche Leistungserbringung und die Höhe des dafür von der Bw. geleisteten Entgelts, was aber für die Frage nach dem tatsächlichen Empfänger der als Betriebsausgabe geltend gemachten Zahlungen im Sinne des § 162 BAO unerheblich ist, denn mit dem Hinweis auf den Zahlungsfluss lässt sich die Obliegenheit der Bw. zur Benennung der wahren Empfänger nicht ersetzen.

Auch das Argument der Bw., wonach sie sich im guten Glauben des geschäftlichen Verkehrs darauf verlassen dürfe, dass ein Unternehmen, welches Rechnungen mit Firmenstempel ausstelle, auch diesen Firmennamen trage und an der im Firmenstempel ersichtlichen Adresse etabliert sei, geht ins Leere, da das Risiko einer Enttäuschung in seinem guten Glauben der zu tragen hat, der im guten Glauben handelt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 28.5.1997, 94/13/0230).

Denn bleibt der Leistungserbringer für die Bw. greifbar, werden sich unterlaufene Fehler in der Rechnungslegung im Innenverhältnis zwischen den Vertragspartnern, und sei es durch Ausstellung einer berichtigten Rechnung, beheben lassen.

Die Ungreifbarkeit des Leistungserbringers aber ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat.

Für eine Überwälzung dieses Risikos auf die Abgabenbehörde besteht somit im gegenständlichen Fall kein rechtlicher Grund.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen [für einen Vorsteuerabzug gem. § 12 i.V.m. § 11 UStG 1994](#) bzw. als Anerkennung als Betriebsausgabe nicht vorliegen:

- Die vorgelegten Rechnungen weisen eine falsche Rechnungsadresse des Rechnungsausstellers auf, was einen Vorsteuerabzug ausschließt.

- Den Rechnungen mangelt es auch an der Angabe der Menge und der handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände bzw. an der Art und dem Umfang der sonstigen Leistung, was für sich allein schon den Vorsteuerabzug ausschließt.
- Letztlich ist den o.a. Rechnungen auch kein konkreter Leistungszeitpunkt bzw. -zeitraum zu entnehmen, weshalb ebenfalls ein Vorsteuerabzug verwehrt ist.
- Da die Bw. der Aufforderung gem. § 162 BAO nach Benennung der tatsächlichen Empfänger der Zahlungen nicht nachgekommen ist und diese auch für die Abgabenbehörde trotz intensiver Nachforschungen unauffindbar blieben, ist gem. § 162 Abs. 2 BAO die Berücksichtigung der beantragten Absetzungen nicht möglich (vgl. hierzu auch die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2000).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 24. März 2004