

GZ. RV/1155-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001, Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 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 Bescheid ausfertigung 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

Die Berufungswerberin (Bw.) ist ein Maler- und Anstreicherunternehmen.

Angefochten sind die vom zuständigen Finanzamt nach einer Betriebsprüfung erlassenen Bescheide vom 14. Februar 2003 betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO jeweils für die Jahre 2000 und 2001.

Nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat wurde ein mündlicher Erörterungstermin für den 20. November 2003 anberaumt, zu dem ein Vertreter der Bw. infolge Zustellmangels der Ladung nicht erschienen war.

Das Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 20. November 2003, dem u.a. eine vom Betriebsprüfer zur Berufung abgegebene Stellungnahme beigelegt worden war, wurde nach einem erfolglosen Zustellversuch an der Geschäftsadresse der Bw. beim Postamt 1180 am 25. November 2003 hinterlegt und in der Folge an den Absender retourniert.

Am 13. Januar 2004 wurde das in Rede stehende Schreiben samt Beilage an die Wohnsitzadresse der Geschäftsführerin der Bw. zugestellt; eine Gegenäußerung der Geschäftsführerin der Bw. unterblieb.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

1) Vorsteuerversagung

Unter der Tz 16 des Berichts vom 31. Januar 2003 über die abgabenbehördliche Prüfung, deren Gegenstand u.a. die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 umfasst hatte, führte der Betriebsprüfer als Begründung für die Versagung des Vorsteuerabzugs bezüglich Rechnungen der Subunternehmen A-GmbH, B-GmbH und C-GmbH sinngemäß ins Treffen, dass in den Fällen der Rechnungen der A-GmbH vom 31. Mai 2001 (S 45.000 netto bzw. S 8.370 netto) und 31. Juli 2001 (S 37.040 netto bzw. S 53.000 netto) Malerei und Spachtelarbeiten

in Rechnung gestellt und die Beträge bar bezahlt worden seien. Bei der Geschäftsanschrift 00 Wien, A-Str. 1/5 handle es sich um eine Wohnung, deren Mieter zur Zeit der Erhebungen nicht die A-GmbH gewesen sei; der beauftragten Hausverwaltung sei die A-GmbH unbekannt. Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer D habe die gesamten Anteile an der A-GmbH mit Stichtag 12. Oktober 2000 übernommen und sei von seiner Wohnadresse 00 Wien, A-Str. 1/5, infolge Verzugs in die Slowakei abgemeldet worden. Die letztgenannte Adresse sei zugleich der angebliche Firmensitz (der A-GmbH). Obwohl der Geschäftsführer D allein für das Unternehmen zeichnungsberechtigt gewesen sei, sei die Unterschrift auf den Rechnungen der A-GmbH, die sich im Rechenwerk der Bw. befinden, nicht mit der Musterunterschrift des Geschäftsführers D (im Gesellschaftsvertrag und am Unterschriftenprobenblatt) ident.

Da die Rechnungen der A-GmbH den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, nicht enthalten und die Menge oder handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung nicht beinhalten (die Bezeichnungen in den Rechnungen hätten gelautet: "Malen und Spachteln - Pauschal; Abdecken - Pauschal."), hätten sämtliche Rechnungen der A-GmbH nicht den Bestimmungen des § 11 UStG 1994 entsprochen.

Nach den Erhebungen des örtlich zuständigen Finanzamts handle es sich bei dem auf den Rechnungen vom 11. September 2000 (S 221.500 netto), 13. November 2000 (S 89.000 netto), 10. Januar 2001 (S 172.500 netto) und 16. Februar 2001 (S 60.000 netto) angegebenen Firmensitz 00a Wien, H-Gasse 12 nicht um den im Firmenbuch eingetragenen Betriebs- sitz; an der Adresse H-Gasse 32 sei eine B-GmbH unbekannt.

Bei einer Erhebung an dem im Firmenbuch eingetragenen Firmensitz seien leere Geschäfts- lokale, aber keine Hinweise auf die Existenz einer B-GmbH an dieser Adresse festzustellen gewesen.

Der Mieter dieser leeren Geschäftslokale sei Roland K, der zur B-GmbH keine Auskünfte erteilen habe können. Im Hausflur befindet sich ein überdimensionierter Postkasten, der offensichtlich für Zusendungen für eine Vielzahl von "zumindest im Firmenbuch eingetragenen Unternehmen" dienen solle; auch auf diesem Postkasten seien keinerlei Hinweise auf die B-GmbH vorzufinden und seien auch nicht vorzufinden gewesen.

Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer der B-GmbH, O W. sei in Österreich polizeilich nicht gemeldet.

Da die im Rechenwerk der Bw. befindlichen Rechnungen nicht die Menge oder handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung beinhalten (die Bezeichnung in den Rechnungen habe "Malen und Spachteln - Pauschal; Abdecken - Pauschal" gelautet), entsprächen sie nicht den Erfordernissen des § 11 leg. cit..

Die vom örtlich zuständigen Finanzamt bezüglich der C-GmbH durchgeführten Erhebungen hätten ergeben, dass ein Betriebssitz an dem auf den Rechnungen der C-GmbH - Rechnung vom 19. Dezember 2001, S 293.700 netto; 31. Dezember 2001, 247.000 netto - ausgewiesenen Firmensitz nicht existiert habe. Die Wohnung sei von einer Frau mit zwei Kleinkindern als Wohnung benutzt worden. Nachdem über einen mehrmonatigen Zeitraum hindurch keine Mietzahlungen mehr eingegangen seien, habe bei der vom Vermieter durchgeführten Wohnungsöffnung festgestellt werden können, dass in der Wohnung weder ein Schreibtisch noch EDV-Anlagen und andere Büroausstattungen vorhanden gewesen seien.

Im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren sei zudem festgestellt worden, dass die C-GmbH über kein eigenes Personal im erforderlichen Ausmaß verfügt habe, um die fakturierten Beträge (Anmerkung des UFS-Referenten: gemeint sind Leistungen) tatsächlich durchführen zu können.

Seitens der Finanzbehörde würden die von der C-GmbH ausgestellten Fakturen als "Deckungsrechnungen" qualifiziert, denen keine Leistungserbringung zugeordnet werden könne.

Da die im Rechenwerk der Bw. befindlichen Rechnungen nicht die Menge oder handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung beinhalten (die Bezeichnung in den Rechnungen laute "Malen und Spachteln - Pauschal; Abdecken - Pauschal"), würden sie nicht den Erfordernissen des § 11 leg. cit. entsprechen.

Den obigen Feststellungen wurde in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 entgegengehalten, dass die A-GmbH, die B-GmbH und die C-GmbH für die Bw. tätig gewesen seien. Von allen Gesellschaften seien Firmenbuchauszüge abverlangt und somit deren Existenz sichergestellt worden. Eine Überprüfung, ob diese Gesellschaften auch Personal gemeldet hätten und zur Umsatzsteuer veranlagt würden, habe von der Bw. nicht überprüft werden können, da diese Daten dem Datenschutz unterliegen; auch die Geschäftsführer obiger Firmen hätten mit dem Hinweis, die Bw. gehe das nichts an, keine Auskunft erteilt. Trotz dieser eher schroffen Antworten hätte die Bw. diese Firmen beauftragt,

da sie die besten Angebote gelegt hätten und die Gewinnspannen in dieser Branche ohnehin minimal sei.

Da die Bw. immer nur Pauschalvereinbarungen treffe, entspreche der Inhalt der Rechnungen § 11 leg. cit.. Fast nie sei eine detaillierte Aufstellung der Leistungserbringung erforderlich gewesen. Da diese Möglichkeit auch gar nicht bestanden hätte, weil eine Pauschale ausgemacht worden sei, sei eine Detaillierung schon technisch nicht durchführbar. Außerdem fakturiere die Bw. fast ausschließlich nach Pauschalen, dies habe die Behörde anstandslos zur Kenntnis genommen.

Bei abgabenrechtlicher Würdigung des oben angeführten Sachverhaltes war zu beachten, dass jeder Unternehmer nach § 12 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. die von anderen Unternehmern in einer Rechnung im Sinne des § 11 leg. cit. an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen kann. 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.

Nach § 11 Abs. 1 leg. cit. müssen die Rechnungen - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - unter anderem den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers (§ 11 Abs. 1 Ziffer 1 leg. cit.), die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung (§ 11 Abs. 1 Ziffer 3 leg. cit.) bzw. den Tag bzw. Zeitraum der Leistung (§ 11 Abs. 1 Ziffer 4 leg. cit.) enthalten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist das Vorliegen der in der Rechnung beschriebenen Leistung die materielle Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer; auf eine in diesem Zusammenhang bestehende Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers kommt es nicht an (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Juni 2001, 98/13/0043).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Februar 2000, 97/15/0151, setzt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit § 11 Abs. 1 leg. cit. voraus, dass sich der Name des tatsächlich liefernden oder leistenden Unternehmers eindeutig aus der Rechnungskunde selbst ergeben muss. Dem Sinn des Gesetzes entsprechend begnügt sich das Gesetz nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen erbracht hat. Dass auch die Angabe "nur" einer falschen Adresse nicht als

"kleiner", dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden kann, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 26. September 2000, 99/13/0020 (mit Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. April 1996, 94/13/0133, 0134) ausgesprochen.

Nach der Lehre wird der Mangel der objektiven Unrichtigkeit vom Namen und der Anschrift des Leistenden nicht dadurch behoben, dass der Leistungsempfänger weiß, wer tatsächlich geleistet hat. Auch die Anführung des richtigen Namens, aber einer unrichtigen Adresse ist nicht ausreichend (vgl. Kolacny - Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Tz 5 zu § 11, Seite 404).

Unter dem in der Ziffer 3 des § 11 Abs. 1 UStG 1994 angeführten Begriff "handelsüblich" ist gemäß der Lehre jede im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung zu verstehen. Sammelbezeichnungen oder Gattungsbezeichnungen sind nicht ausreichend. Auch bei sonstigen Leistungen müssen die üblichen Angaben genau bezeichnet sein (vgl. Kolacny Mayer, UStG 1994, Anm. 7 zu § 11, Seite 405ff).

Die in Rede stehenden Rechnungen der A-GmbH weisen folgenden Text auf:

".... Rechnungsnummer: 19/05 Datum 31.05.2001

BVH: 00c Wien, G-gasse 42 Top 14

Tapezieren:

1. Raum 260/300/300

7 Rollen Tapeten Material	a 350	2.450,00
Verlegen	a 480	3.360,00
Abscheren u. Spachteln	Pauschale	1.760,00
Abdecken u. Isolieren	Pauschale	800,00
	Summe	8.370,00
	+ 20% MwSt	1.674,00
	Endsumme:	10.044,00

".... Rechnungsnummer: 20/05 Datum 31.05.2001

BVH: 00b Wien, S-Gasse

- Malen und Spachteln gesamt	Pauschale	33.000,00
- Abdecken gesamt	Pauschale	4.000,00
- Entrümpelung gesamt	Pauschale	8.000,00
	Summe	45.000,00
	+ 20% MwSt	9.000,00
	Endsumme:	54.000,00
.....		"

" Rechnungsnummer: 25/07 Datum 31.07.2001

Über durchgeführte Malerarbeiten nach Wasserschaden im Haus 0 Wien, Ha-Gasse 9 – Schaden Nr. 218 0 0925800.

Malerei:

Pos. 1, 1 Raum 1200/460/260 abtragen von Wandfarbe bestand Dispersion

Lt. Empfehlung Fa. M mit Abbeizen spachteln des neuen putz flache malen der Gesamten flache abdecken des Fußbodens gesamt

37.040,00	
+ 20% MwSt	7.408,00
Endsumme:	44.448,00
...."	

"....

Rechnungsnummer: 26/07 Datum 31.07.2001

BVH: 00a Wien, L-Str. 15 (Stiegenhaus)

Stiege 1

- Malen und Spachtel Einfärbig	Pauschale	45.500,00
- Abdecken Handlauf u. Postkasten, Boden sägespebestrauen Pauschal		3.500,00
- Ölsockl gesamt ca. 15 cm Pauschale		4.000,00

	Summe	53.000,00
	+ 20% MwSt	10.600,00
	Endsumme:	63.000,00
.....		"

Der Annahme, die A-GmbH habe von der in den Rechnungen ausgewiesenen Adresse aus nach außen erkennbar am Wirtschaftsleben in Form eines Leistungsaustausches teilgenommen und hiebei die Bereitschaft gehabt, die jeweilige Leistung jedermann, der nach ihr Bedarf habe, anzubieten, stand entgegen, dass der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer der letztgenannten Firma, Alfred D, die gesamten Anteile an der A-GmbH übernommen hatte und von der mit der Geschäftsadresse der A-GmbH identen Wohnadresse am 12. Januar 2001 abgemeldet worden war. Die Unkenntnis der beauftragten Hausverwaltung darüber, dass der Mieter der top Nr. 5 des Hauses 00 Wien, A-Str. 1, einen Gewerbebetrieb im Streitjahr 2001 geführt haben soll, indizierte die Richtigkeit der Melddaten.

Abgesehen davon fehlten den oben zitierten Rechnungen der A-GmbH die für die Anerkennung einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 erforderlichen Kriterien. Nicht nur, dass die Rechnungen mit den Nummern 19/05, 20/05 und 25/07 keine Angaben betreffend des Leistungszeitraums enthielten, waren diesen Rechnungen entsprechende Angaben, anhand dieser der Umfang der Leistung feststellbar gewesen wäre, nicht zu entnehmen. Ob Wände mit oder ohne Fenstern bestanden hatten und bearbeitet worden waren, war allein anhand der Rechnung mit der Nummer 19/05 nicht feststellbar.

Was die Rechnung Nr. 26/07 betrifft, war die Art und der Umfang der Leistung aus dieser Rechnung dadurch, dass die Rechnung als Bauvorhaben das Stiegenhaus des in Wien befindlichen Hauses L-Str. 15 bestimmt, in dem der Handlauf samt Postkasten abgedeckt, der Boden bestreut und die Wände nach Spachtelung samt einem Ölsockl bemalt wurden, feststellbar und damit das in der Ziffer 3 des Absatz 1 des § 11 leg. cit angeführte Rechnungsmerkmal "Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung" als erfüllt zu betrachten. Ist der Zeitpunkt der Leistung für die Versteuerung und den Vorsteuerabzug von Bedeutung und hatten der letztgenannten Rechnung Angaben betreffend des Leistungszeitraums gefehlt, so war auch dem in dieser Rechnung in Höhe von S 10.600 ausgewiesenen Steuerbetrag der Vorsteuercharakter wegen des der Rechnung fehlenden, jedoch in der Ziffer 4 des § 11 leg.cit aufgezählten

Rechnungsmerkmals - der Tag der sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt - gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 abzusprechen.

Die in Rede stehenden Rechnungen der B-GmbH weisen folgenden Text auf:

"....

Wien, am 11.09.2000

Rechnung Nr. 22/2000

00d Wien, J-Gasse 13 (Stiegenhaus)

Arbeitszeitraum: 10.07.2000 bis 04.08.2000

Lfd.Nr.	Geleistete Arbeit/ Geliefertes Material	Einzelpreis	Gesamtpreis
0101	Rechnung über durchgeführte Maler- und Anstricherarbeiten in oben angeführten Stiegenhaus	1 PAU öS 221.500	öS 221.500,00
		Nettorechnung	öS 221.500,00
		20% MwSt	öS 44.300,00
		Bruttorechnung	öS 265.800,00

.....

"

"....

Wien, am 13.11.2000

Rechnung Nr. 30/2000

00e Wien, B-Str. 269-279

Arbeitszeitraum: 23.10.2000 bis 03.11.2000

Lfd.Nr.	Geleistete Arbeit/ Geliefertes Material	Einzelpreis	Gesamtpreis
0101	Anstricharbeiten Pauschal	1 PAU öS 81.000	öS 81.000,00
		Nettorechnung	öS 81.000,00
		20% MwSt	öS 16.200,00
		Bruttorechnung	öS 97.200,00

.....

"

"....

Wien, am 10.01.2001

Rechnung Nr.03/2001

00b Wien, RW 29 top 7

Arbeitszeitraum: 04.12.2000 bis 29.12.2000

Lfd.Nr.	Geleistete	Arbeit/ Geliefertes Material	Einzelpreis		Gesamtpreis	
0101	Malen und Spachteln – gesamt	1 PAU öS	öS	67.000,00	öS	60.000,00
0201	Abdecken der Böden – gesamt	1 PAU öS	öS	4.500,00	öS	4.500,00
0301	Anstrich – gesamt	1 PAU öS	öS	90.000,00	öS	90.000,00
0401	Heizkörper streichen – gesamt	1 PAU öS	öS	11.000,00	öS	11.000,00
			Nettorechnung		öS	172.500,00
			20% MwSt		öS	34.500,00
			Bruttorechnung		öS	207.000,00

.....

"

"....

Wien, am 16.02.2001

Rechnung Nr.08/2001

00c Wien, C-Str. 4

Arbeitszeitraum: 09.02.2001 bis 16.02.2001

Lfd.Nr. Geleistete Arbeit/ Geliefertes Material Einzelpreis Gesamtpreis

0101 Geleistete Malerarbeiten lt. Auftrag:

abdecken, isolieren und ausmalen von folgenden Räumlichkeiten:

Küche, WC, Schlafzimmer, Wohnzimmer,
Abstellraum, Stiegenhaus, Vorraum und
4 weitere Räume mit Vorraum

Pauschale

	1 PAU	öS	60.000	öS	60.000,00
Nettorechnung		öS		60.000,00	
20% MwSt		öS		12.000,00	
Bruttorechnung		öS		72.000,00	

.....

"

Der Anerkennung der oben zitierten Rechnungen der B-GmbH als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 stand entgegen, dass die Rechnungsangaben betreffend der Anschrift des liefernden Unternehmens - 00a Wien, H-Gasse 12 - der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftssadresse - 00a Wien, H-Gasse 32 - widersprachen. Da nach herrschender Lehre auch die Anführung des richtigen Namens, aber einer unrichtigen Adresse nicht ausreichend ist, um das Vorliegen des in der Ziffer 1 des § 11 Abs. 1 UStG 1994 normierten Merkmals einer Rechnung im Sinne des § 11 leg.cit. annehmen zu können (vgl. Kolacny-Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Seite 404, Anm. 5 zu § 11), waren die von der B-GmbH in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge (Rechnung vom 11. September 2000: S 44.300, Rechnung vom 13. November 2000: S 16.200, Rechnung vom 10. Januar 2001: S 34.500; Rechnung vom 16. Februar 2001: S 12.000) in Anwendung des § 12 Abs. 1 leg. cit. nicht als abzugsfähige Vorsteuern anzuerkennen.

Vor diesem Hintergrund war die Antwort auf die Frage, warum keiner einzigen von den Rechnungen der B-GmbH mit den Nummern 30/2000, 03/2001 und 08/2001 die Art und der Umfang der Leistung zu entnehmen war, die die B-GmbH im Objekt 00e Wien, B-Str. 269 bis 279, in der Top Nr. 7 des Hauses 00b Wien, RW 29, und in 00c Wien, C-Str. 4 erbracht haben soll, für die Entscheidung über die Berufung im gegenständlichen Punkt ohne Belang.

Lediglich zum besseren Verständnis sei zur Rechnung der B-GmbH, Nr. 22/2000, bemerkt:
 Obwohl diese Rechnung genauso wie die oben zitierte Rechnung der A-GmbH, Nr. 26/07, ein Stiegenhaus als Bauvorhaben nennt, beinhaltet die Rechnung der B-GmbH mit der Beschreibung der Leistung als "Maler- und Anstreicharbeiten" eine Sammelbezeichnung. Insofern fehlte dieser Rechnung das im § 11 Abs. 1 Z 3 leg. cit. genannte Merkmal einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung.

Die in Rede stehenden Rechnungen der Fa. C-GmbH weisen folgenden Text auf:

"....

Wien, am 19.12.2001

Rechnung Nr.0106

Baustelle: St-Gasse 33, 00a Wien Abrechnung für Lohn Woche 30- 32. 2001

Malerarbeiten	
Pos. 1: Stiegenhaus 1+2 spachteln und streichen, abdecken der Böden und Fenster	
Pauschal	72.000,00
Pos. 2: Eingangstüre + Hoftüre, Stiegenhaus 1 + 2 anschleifen und streichen	
Pauschal	15.000,00
Pos. 3: 9 Stück Fenster Hofseitig, Flügel anschleifen und streichen	
Pauschal	13.500,00
Pos. 4: Tischlerarbeiten an 2 Türen und 4 Fenster hofseitig ausbessern	
Pauschal	36.500,00
Pos. 5: Fensterflügel hofseitig innen, gesamte Müllräumetüren Stiege 1 anschleifen und streichen	
Pauschal	61.000,00
Pos. 6: Straßenseitig Fenster gesamt 66 Stück schleifen, ausbessern und streichen	
Pauschal	95.700,00

	Summe	293.700,00
+ 20% MwSt		58.740,00
		352.440,00
		(25.612,81 Euro)
.....		"

11

Wien, am 31.12.2001

Baustelle: M-Straße, 41 - 45, 00b Wien Abrechnung für Lohn Woche 46 - 48, 2001

Malerarbeiten

Pos. 1: Abdecken und isolieren, spachteln und 2x streichen

Pauschal 122.000,00

Pos. 2: Deckenplatten abmontieren mit Farbe einstreichen und montieren.

Pauschal 50.000,00

Pos. 3: Verputzarbeiten spachteln und streichen

Pauschal 18.000,00

Pos. 4: Schutt abtransportieren, entsorgen inkl. Deponiekosten

Pauschal 12.000,00

Pos. 5: Büro gesamter Teil spachteln und streichen und Laminatboden verlegen + Material

Pauschal

16-100-00

2,37,000/-

($\geq 1.540,25$ Euro)

1

Nach den obigen Rechnungen weist die Anschrift des leistenden Unternehmens die Adresse 00f Wien, K-Str. 2 aus, ohne die entsprechende Topnummer anzuführen. Dass die top Nr. 7 der letztgenannten Adresse der C-GmbH zuzurechnen war und nicht für Betriebszwecke, sondern für Wohnzwecke benutzt worden ist, hatten abgabenbehördliche Erhebungen ergeben. Schon allein aufgrund der objektiven Unrichtigkeit der Anschrift des leistenden Unternehmens (und damit des Fehlens des in der Ziffer 1 des § 11 Abs. 1 leg. cit. angeführten Rechnungsmerkmals) in den beiden Rechnungen der C-GmbH war das Vorliegen von die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen zu verneinen und dem in der Rechnung vom 19. Dezember 2001 in Höhe von S 58.740 ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag genauso wie dem in der Rechnung vom 31. Dezember 2001 in Höhe von S 49.400 ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag die Anerkennung als abzugsfähige Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs. 1 leg. cit. zu versagen.

Wenn gleich auch den auf die Rechnung der C-GmbH vom 19. Dezember 2001 Bezug habenden Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 31. Januar 2003 insofern zu widersprechen war, als diese Rechnung sechs Positionen beinhaltet hatte, denen die Art und der Umfang der in Rechnung gestellten Leistung zu entnehmen war, ändert dies nichts an dem von der Bw. nicht bestrittenen Umstand, dass die C-GmbH nicht über das Personal in dem Umfang verfügt hatte, das die Realisierung der fakturierten Leistungen ermöglicht hätte.

Zu der Rechnung der C-GmbH vom 31. Dezember 2001 war zu bemerken, dass das Grundbuch Liegenschaftsblätter für die Nr. 41 - 43 sowie 45, aber keines für die in der Rechnung ausgewiesene Nummer 41 bis 45 in der im 4. Wiener Bezirk befindlichen Straße beinhaltet. Weist die Rechnung der C-GmbH vom 31. Dezember 2001 eine Baustelle für zwei Liegenschaften aus, ohne dass ihr die Art und der Umfang der auf das jeweilige Objekt entfallenden Leistung zu entnehmen gewesen wäre, so fehlt ihr das im § 11 Z 3 UStG 1994 angeführte Kriterium für die Anerkennung als Rechnung im Sinne des § 11 leg. cit..

Obwohl mit der Berufung die Vorsteuerabzugsfähigkeit der in den Rechnungen der Subunternehmer A-GmbH, B-GmbH und C-GmbH ausgewiesenen Umsatzsteuern geltend gemacht worden war, setzte sich der Verfasser der Berufungsbegründung nicht mit der Tatsache auseinander, dass die essentielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges gemäß der durch die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit § 11 Abs. 1 UStG 1994 gestalteten Rechtslage unter anderem die eindeutige Identifizierbarkeit des Rechnungsausstellers allein anhand der in der Rechnung angeführten Identifikationsmerkmale ist und der Leistungsempfänger eines im Einklang mit den bestehenden Gesetzen abgewickelten Rechtsgeschäftes dem

Leistungserbringer gegenüber einen Anspruch darauf hat, von diesem eine dem Gesetz entsprechend gestaltete Rechnung ausgestellt zu erhalten.

Selbst im Fall, dass die Geschäftsführerin der Bw. im guten Glauben gehandelt hätte, hätte die Bw. das Risiko der auf guten Glauben beruhenden Enttäuschung zu tragen. Da die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringens generell das Risiko eines Leistungsempfängers ist, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat, war den Ausführungen in der Berufsbegründung, wonach Firmenbuchauszüge von den in Rede stehenden Kapitalgesellschaften abverlangt worden wären bzw. der Geschäftsführerin der Bw. eine Überprüfung, ob diese Gesellschaften auch Personal gemeldet hätten, infolge Datenschutzes verwehrt gewesen wäre, zu erwidern, dass es auf den guten Glauben des Rechnungsempfängers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers nicht ankommt.

Da nach den obigen Ausführungen die in den Jahren 2000 und 2001 strittigen Vorsteuerabzüge vom Betriebsprüfer nur dann zu Unrecht versagt worden wären, wenn die in Rede stehenden Rechnungen zweifelsfrei den tatsächlichen Leistungserbringer als Rechnungsaussteller ausgewiesen und die im Absatz 1 des § 11 leg. cit. genannten Kriterien erfüllt hätten, war die Berufung gegen die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 als unbegründet abzuweisen.

2) Nichtanerkennung der in Rede stehenden Rechnungen als Betriebsausgaben

In der Tz 23 des Berichts vom 31. Januar 2003 über die Betriebsprüfung, deren Gegenstand u.a. die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO jeweils für die Jahre 2000 und 2001 beinhaltet hatte, wurde unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Tz 16 vorgebracht, dass der Betriebsprüfer davon ausgehe, dass es sich bei den in Rede stehenden Rechnungen um "Deckungsrechnungen" handle und die Leistungen somit nicht von den in Rede stehenden Unternehmen erbracht worden seien. Die in den Rechnungen (nicht detailliert) beschriebenen Leistungen seien von nicht angemeldeten Arbeitskräften vorgenommen worden. Vom Betriebsprüfer sei der entsprechende Aufwand in Form von "Lohnkosten" wie folgt ermittelt worden: Gebuchter Fremdhonoraraufwand 2000: S 302.500; Gebuchter Fremdhonoraraufwand 2001: S 916.110.

Im Branchendurchschnitt seien in den Jahren 2000 bzw. 2001 weitergegebene Arbeiten im Baunebengewerbe (Malerei, Spachteln) grundsätzlich mit ca. S 300 je Arbeitsstunde in Rechnung gestellt worden. Somit seien im Jahr 2000 ca. 1010 und im Jahre 2001 ca. 3055 Arbeitsstunden in Form von Deckungsrechnungen fakturiert worden.

Laut Erhebungen des Betriebsprüfers habe der im Branchendurchschnitt in diesen Jahren bezahlte "Stundensatz" für nicht angemeldete Hilfskräfte im Baunebengewerbe circa S 80,- je geleisteter Arbeitsstunde betragen.

Seitens des Betriebsprüfers wurden die Berechnung des aufwandsmäßig anzuerkennenden Lohnaufwandes für "nicht angemeldete Arbeitskräfte" und die Auswirkungen der Feststellungen auf den Gewinn wie folgt dargestellt:

2000: 1.010 Arbeitsstunden zu je S 80,-- > S 80.800

2001: 3.055 Arbeitsstunden zu je S 80,-- > S 244.400

	2000	2001
Aufwendungen lt. Vlg.Erkl.	302.500,00	916.110,00
- lt. Betriebsprüfer	- 80.800,00	-244.400,00
Gewinnerhöhung	221.700,00	671.710,00

In der Tz 26 des Prüfungsberichts vom 31. Januar 2003 wurde die Ermittlung des Gewinns für die Jahre 2000 und 2001 wie folgt dargestellt:

	Tz	2000	2001
		Nettomethode	Nettomethode
Gewinn lt. Erklärung		269.907,50	123.541,12
	23	221.700,00	671.710,00
	24		180.000,00
	25	- 1.393,85	
Gewinn		490.213,65	975.251,12
Gewinn lt. Bp		490.214,00	975.251,00
davon M1 zu 89 %		436.290,00	867.973,00
davon M2 zu 11 %		53.924,00	107.278,00

Den Feststellungsbescheiden wurde in der Berufung im Wesentlichen entgegengehalten, dass die Zahlen der Behörde betreffend Stundenlohn eines Hilfsarbeiters – S 80,- pro Stunde – außerhalb jeder Realität seien. Die Unterstellung eines Gewinnes von S 975.000 sei fern jeder

Realität. Tatsächlich betrage der Stundenlohn ca. S 300, egal ob das Personal von einer Firma mit angemeldeten Arbeitskräften oder mit nicht Angemeldeten stamme. Allein durch das Risiko, bei der Schwarzarbeit erwischt und abgeschoben zu werden sowie keine soziale Absicherung zu haben, treibe den Preis in die Höhe. Tatsache sei, dass die oben angeführten Unternehmen die Aufträge ausgeführt hätten und das vereinbarte Honorar angemessen gewesen sei.

Nach der am 20. November 2003 vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenats in Anwesenheit der Vertreterin des Finanzamts aufgenommenen Niederschrift gab der Betriebsprüfer zu den Ausführungen in der Berufung zu Protokoll, bezüglich der Höhe des im Prüfungsberichts in Ansatz gebrachten Stundenlohns auf den Kollektivvertrag für Maler und Anstreicher zu verweisen, der für qualifizierte Hilfsarbeiter bzw. Gesellen/Facharbeiter Stundenlöhne von 100 und 120 ATS brutto (je nach Jahr bzw. Einstufung) vorsehe. Bei Annahme eines Stundenlohnes von S 120 und eines achtstündigen Arbeitstages ergebe sich ein Betrag von S 960, von dem die S V und die Lohnsteuer abzuziehen seien. Bei Division des Differenzbetrages von S 636,26 durch acht Stunden ergebe sich ein Nettostundenlohn von S 79,50, gerundet S 80.

Diesen Angaben fügte die Vertreterin des Finanzamts hinzu: Die oben genannten Beträge gelten explizit für qualifizierte Hilfsarbeiter bzw. Gesellen/Facharbeiter. Ein entsprechend niedrigerer Stundenlohn für unqualifizierte Hilfsarbeiter sei gar nicht in die Berechnung der Betriebsprüfung eingeflossen. Die für den Berufungswerber günstigere Schätzungsvariante sei gewählt worden.

Trotz der am 13. Januar 2004 zwecks Wahrung des Parteiengehörs erfolgten Zustellung der obigen Niederschrift vom 20. November 2003 an die Wohnsitzadresse der geschäftsführenden Gesellschafterin der Bw. langte eine für die Bw. abgegebene Gegenäußerung zu dem Protokoll bei der Rechtsmittelbehörde nicht ein.

Bei abgabenrechtlicher Würdigung des oben dargestellten Sachverhalts war zu beachten, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, gemäß § 184 BAO zu schätzen hat. Gemäß dem 2. Satz des § 184 Abs. 1 BAO sind bei der Schätzung alle Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung sind, zu berücksichtigen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Schätzung dem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird (VwGH 18. Dezember 1997, 96/16/0143) und dessen Ziel es ist, den wahren

Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094; 10. Oktober 1996, 94/15/0111; 22. April 1998, 95/13/0191; 10. September 1998, 96/15/0183). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. VwGH 15. Mai 1997, 95/15/0144 (mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 8. September 1992, 89/14/0014), 23. April 1998, 97/15/0076; 26. November 1998, 95/16/0222). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. beispielsweise VwGH 28. Mai 1997, 94/13/0032; 22. April 1998, 95/13/0191; 30. September 1998, 97/13/0033).

Da nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Schätzungsverfahren die Mitwirkungspflicht der Partei besteht (vgl. Ritz, BAO², Tz 19 zu § 184, Seite 399), wäre es an der Geschäftsführerin der Bw. gelegen gewesen, begründete Überlegungen, die gegen die protokollierten Ausführungen des Betriebsprüfers vom 20. November 2003 sprechen, vorzu bringen. Obwohl die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, trifft, befreit dies die geschäftsführende Vertreterin der Bw. nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die geschäftsführende Gesellschafterin die Pflichten der Bw. verletzt, doch wird bei analoger Anwendung der Lehre und Rechtsprechung (vgl. Ritz, BAO²; Tz 9 zu § 115, Seite 253, samt den beiden dort zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3. November 1986, 84/15/0197; 27. September 1990, 89/16/0225) der Umfang durch die Verletzung der Mitwirkungspflicht beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die geschäftsführende Gesellschafterin der Bw. zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit war, trat die Verpflichtung des Unabhängigen Finanzsenates, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihm als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück.

Wären die Rechnungen keine Deckungsrechnungen gewesen, hätte der geschäftsführenden Gesellschafterin der Bw. auffallen müssen, dass der Firmenbuchauszug der B-GmbH eine von den Rechnungen der B-GmbH abweichende Geschäftsanschrift aufweist. Ist der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer der A-GmbH von seiner mit der Geschäftsanschrift der A-GmbH übereinstimmenden Wohnsitzadresse am 12. Januar 2001 abgemeldet worden, wäre es an der Geschäftsführerin der Bw. gelegen gewesen, das über diese Leistungen lagernde Dunkel durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen. Hätte die geschäftsführende Gesellschafterin die in den beiden Rechnungen der C-GmbH angeführten Baustellen innerhalb des Zeitraums, in denen die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen erbracht worden

waren, besucht, hätte sie sich in Form von Gesprächen mit Arbeitern an den Baustellen beispielsweise darüber, ob die Arbeiter bei der Sozialversicherung von der C-GmbH gemeldet gewesen sind bzw. ob sie in der Funktion als Hilfsarbeiter oder Facharbeiter an der Baustelle tätig sind, informieren können. Da die geschäftsführende Gesellschafterin der Bw. undurchsichtige Vorgänge toleriert hatte, ohne für entsprechende Beweise vorzusorgen, hatte die Bw. das damit verbundene Risiko zu tragen. Aufgrund der Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht der Partei hatte der Betriebsprüfer keine andere Wahl als den maßgebenden Sachverhalt gemäß § 167 BAO im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen.

Im Vergleich zu den Berufungsausführungen war den Ausführungen des Betriebsprüfers insoffern ein erhöhtes Maß an Glaubwürdigkeit zu bescheinigen, als mit dem in Rede stehenden Betriebsprüfungsbericht in Verbindung mit der Niederschrift über die Angaben des Betriebsprüfers vom 20. November 2003 die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die der Schätzung zugrundegelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsresultate in einer Art und Weise dargelegt worden waren, die die geschäftsführende Gesellschafterin der Bw. mangels substantiiert vorgetragene Behauptungen in ihrer Berufung nicht widerlegen konnte. Die in der Berufung angeführte Begründung für ein Abgehen von dem vom Betriebsprüfer mit S 80 pro Stunde in Ansatz gebrachten Stundenlohn eines Hilfsarbeiters (der Stundenlohn betrage tatsächlich ca. S 300, egal ob das Personal von einer Firma mit angemeldeten oder von einer Firma mit nicht angemeldeten Arbeitskräften stamme; allein durch das Risiko bei der Schwarzarbeit erwischt zu werden, abgeschoben zu werden und keine soziale Absicherung zu haben, treibe den Preis in die Höhe) ändert nichts an der Tatsache, dass sich nach den Erfahrungen des täglichen Lebens Schwarzarbeiter und Schwarzarbeiter beschäftigende Unternehmer von dieser Art der Gestaltung von Beschäftigungsverhältnissen finanzielle Vorteile (zumindest in Höhe der Summe der Lohnnebenkosten, die auf die an die Schwarzarbeiter ausbezahlten Leistungsentgelte entfallen), erhoffen.

Da glaubwürdige Beweise für die Behauptung, die Leistungen wären von den in Rede stehenden Kapitalgesellschaften an die Bw. erbracht worden, dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegen waren und die Berufung in ihrer Begründung eine Unschlüssigkeit der Begründung des Schätzungsergebnisses in der Berufung nicht offen zu legen vermochte, hatte der Unabhängige Finanzsenat keine Bedenken, den im Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen samt den am 20. November 2003 protokollierten Angaben des Betriebsprüfers, der den Gewinn der Bw. für das Jahr 2000 in Höhe von S 490.214 sowie den Gewinn für das Jahr

2001 in Höhe von S 975.251 ermittelt hatte, zu folgen und die Berufung gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 als unbegründet abzuweisen.

Es war daher die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 und die Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, 27. Februar 2004