



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Clemens Ladstätter, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., 19. Bezirk und Stadtgemeinde Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1993 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

Die Berufungswerberin (Bw.) ist ein in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (GmbH) geführtes Bauunternehmen, das mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum Stichtag 31. Januar des jeweiligen Jahres bilanziert. Gesellschafter der GmbH sind H und P.

Laut Mitteilung der für die Bw. zuständigen Bezirkshauptmannschaft vom 4. Mai 1992 ist die Bw. zum Zusammensetzen von systemisierten Handlauf- und Geländerelementen durch Zusammenstecken und/oder Zusammenschrauben samt deren Befestigung gewerblich

berechtigt. Laut Mitteilung der o.a. Bezirkshauptmannschaft vom 10. November 1994 lautet die Gewerbeberechtigung der Bw. auf "Baumeistergewerbe gemäß § 157 GewO 1973, im Standort eingeschränkt auf einen Bürobetrieb.

Mit der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1993 wurden dem Finanzamt Vorsteuern in Höhe von S 952.284,70 angezeigt, von denen aufgrund von Belegen einer A-OEG S 171.064,91 auf das Jahr 1993 und S 11.833,50 auf das Jahr 1994 entfielen. Die in Rede stehende Personengesellschaft wird nach außen von ihren Gesellschaftern A und B vertreten.

Strittig ist der Vorsteuercharakter der in den in Rede stehenden Rechnungen der A-OEG ausgewiesenen Umsatzsteuern.

Anlässlich der Buch- und Betriebsprüfung bei der Bw., deren Prüfungsgegenstand auch die Umsatzsteuer für das Jahr 1993 beinhaltet hatte, gab der Gesellschafter A gegenüber einem Beamten des abgabenrechtlichen Erhebungsdienstes auf Frage nach den Tätigkeiten der in Rede stehenden OEG am 30. Januar 1997 zu Protokoll:

*"Die A-OEG wurde am 24. Mai 1993 gegründet. Da jedoch keiner der Gesellschafter eine Aufenthaltsbewilligung erhalten hat, wurde die Firma mit gleichem Datum wieder ruhend gemeldet. Von mir wurde im Namen dieser Firma nie eine Tätigkeit ausgeübt. Der Aufenthaltsort von B ist mir nicht bekannt. Ich habe seit ca. zwei Jahren keinen Kontakt mehr mit ihm.*

*Wieso von der A-OEG Rechnungen ausgestellt wurden, kann ich mir nicht erklären."*

In der Tz 3 der Niederschrift (vom 17. April 1998) über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO wurde als Begründung für die Kürzung der Vorsteuern um die auf die Rechnungen der A-OEG entfallenden Umsatzsteuern ins Treffen geführt, dass die Eingangsrechnungen der A-OEG mit demselben Schriftbild wie die Ausgangsrechnungen der Bw. versehen seien, sodass angenommen werden könne, dass B zumindest das Sekretariat der Bw. in Anspruch genommen habe.

Obwohl bis auf den Zeitraum Oktober bis Dezember für das Jahr 1991 keine Arbeiter angestellt gewesen seien, werbe die Bw. in Zeitungsinseraten und auf den Prospekten mit „best ausgebildetem Personal“.

Die Bw. trete nach außen in einheitlicher Form (weiße Lastkraftwagen mit dem Schriftzug der Firma) auf. Die „betriebsfremden“ Arbeiter (Herr B etc.) würden weiße Overalls (mit dem typischen Schriftzug der Firma), die bei der Arbeit getragen würden, erhalten. Die Arbeiter seien gegenüber der Bw. weisungsgebunden.

In der Buchhaltung sei im Prüfungszeitraum kein Abzug auf Grund einer Garantieleistung bzw. Regressansprüche an obige Firmen vorgenommen worden, sodass lt. Meinung der Betriebsprüfung Kosten und Gefahr auf die Bw. zurückfallen.

Am 24. Mai 1993 habe die A-OEG ein Gewerbe angemeldet und die Gewerbescheinnummer 4711/93 erhalten. Da die Gesellschafter keine Aufenthaltsbewilligungen vorweisen hätten können, sei das Gewerbe am gleichen Tag ruhend gemeldet worden. Auf den Rechnungen der A-OEG sei eine andere Gewerbescheinnummer vermerkt.

Die Firma sei steuerlich nicht erfasst worden. Da die Geschäftsverbindung zwischen der Bw. und B bzw. seinen Firmen seit Gründung bestehe, werde von der Betriebsprüfung angenommen, dass sich die Gesellschafter und Geschäftsführer über das Bestehen eines Unternehmens informiert hätten.

In der Tz 16 des Prüfungsberichtes vom 24. Juni 1998 wurde unter dem Punkt (a) Vorsteuer für Fremdleistungen ausgeführt, dass die Betriebsprüfung aus den in der Niederschrift angeführten Gründen zur Rechtsansicht komme, dass die A-OEG hinsichtlich der Umsatzsteuer nicht selbständig tätig geworden sei. Da Arbeiter für die Geschäftstätigkeit der Bw. erforderlich seien, sei der Aufwand an Fremdleistung gerechtfertigt. Laut Ansicht der Bp könne eine Vorsteuer nicht in Abzug gebracht werden und werde daher nicht anerkannt.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsmeinung des Betriebsprüfers an und erließ auf der Grundlage der Niederschrift vom 17. April 1998 bzw. des Prüfungsberichts vom 24. Juni 1998 einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993, dem in der nach Erstreckung der Rechtsmittelfrist erhobenen Berufung entgegengehalten wurde:

1. Die Bw. habe bis dato noch nie in Zeitungsinseraten geworben. Dass sich die Bw. Subunternehmer mit „best ausgebildeten Personal“ bediene und auf Prospekten Subunternehmen abgebildet seien, könne der Bw. nicht zum Vorwurf gemacht werden und stehe auch in keinem Zusammenhang mit Vorsteuern.
2. (Zu der der Berufung beigelegten und an die A-OEG adressierten Rechnung der Bw. vom 23. Juni 1993:) Die A-OEG habe Overalls von der Bw. in Rechnung gestellt bekommen und habe diese auch bezahlt. Es liege nicht im Interesse der Bw., der A-OEG zu verbieten, Overalls der Bw. zu tragen.
3. Die Arbeiter der A-OEG seien der Bw. überhaupt nicht weisungsgebunden. Die Firma A-OEG sei lediglich verpflichtet gewesen, die vereinbarten Leistungen zum vereinbarten

Preis zu erfüllen, wie jeder Subunternehmer.

4. Da die Bw. mit den Leistungen der A-OEG zufrieden gewesen sei, seien keine Regressansprüche gestellt worden. Die Bw. habe nur Leistungen der A-OEG abgenommen, wenn diese voll erfüllt worden seien. Im Übrigen seien auch an die Bw. keine Regressansprüche gestellt worden.
5. A habe einen Gewerbeschein gehabt, der erst 1996 zurückgelegt worden sei.
6. Bezüglich der steuerlichen Erfassung der A-OEG werde auf die Judikatur des VwGH verwiesen, wonach es nicht die Aufgabe des Leistungsempfängers sein könne, das Bestehen einer Steuernummer des Leistenden zu überprüfen.

Abschließend fasste der steuerliche Vertreter zusammen:

Die im Firmenbuch eingetragene A-OEG, von der ein Gesellschafter sehr wohl einen Gewerbeschein gehabt habe, sei nicht nur für die Bw., sondern (auch) für mehrere Unternehmen (,die wenn notwendig auch ausgeforscht werden könnten,) tätig gewesen, sei nur im Rahmen ihres Subauftrages weisungsgebunden gewesen, habe sich ihre Arbeitskräfte selbst auswählen können, habe von der Bw. kein regelmäßiges Entgelt bezogen.

Über Vorhalt vom 30. Juni 2003 wurden dem Unabhängigen Finanzsenat die in Rede stehenden Rechnungen der A-OEG vom steuerlichen Vertreter der Bw. übermittelt.

Am 24. März 2004 gab B dem Bp zu Protokoll:

"Die Fa. B-GmbH wurde 1990 gegründet. Ich habe ca. 1992 H auf einer Baustelle getroffen und habe mit ihm geschäftlichen Kontakt aufgenommen. Wir haben für Ihn Innenausbauarbeiten (Rigips und Stiegeengeländer) mit selbst angemeldeten Arbeitern durchgeführt. Wir sind auf die Baustellen mit den Lkws der Bw. gefahren und mussten einen weißen Arbeitsanzug mit einer roten Aufschrift "ABC" tragen. Wir hatten auch Aufträge von anderen Kunden. Für Telefon, Arbeitsanzug und LKW-Fahrten wurden von der Bw. Rechnungen an uns gestellt, weil wir die Kosten tragen mussten. H hat unsere Rechnungen in meiner Anwesenheit geschrieben, ausgedruckt; ich habe dann unterschrieben und den Firmenstempel draufgegeben. Für die Rechnungen war ein Quadratmeter- bzw. Laufmeterpreis vereinbart.

Die A-OEG wurde deshalb gegründet, weil man bei einer geringen Beteiligung keine Arbeitserlaubnis benötigt. Ein Bekannter hat mir dies erzählt und ein Rechtsanwalt hat uns diese Gesellschaftsform eingeredet. A, der andere Gesellschafter hatte den Gewerbeschein. Er ist mein Schwager und die Geschäftsbeziehung mit der Bw. wurde beiläufig erwähnt. Er selbst

hat nie mitgearbeitet. Wir waren jeden Arbeitstag um 7.00 Uhr entweder bei der Bw. in der T-Str. oder auf der Baustelle. Die Arbeit hat H eingeteilt und ich habe ihm die Leute dazu vorgeschlagen. Manchmal hat H gesagt, dass die Arbeit an einem Tag fertig gemacht werden soll. Es gab keine Überstunden, weil nach Fixpreisen abgerechnet wurde. Die Vorgehens- und Arbeitsweise in Punkto Lkw, Arbeitsanzug etc. war genauso wie bei der B-GmbH. Bei der A-OEG hatten wir außer der Bw. keine anderen Kunden. An der Gesellschaft waren ca. sechs Personen beteiligt, welche alle gearbeitet haben. Diese Personen hat H vorher nicht gekannt. Ich habe sie vorher gekannt und sagte Ihnen, dass es in Österreich eine Arbeit gibt. Die Rechnungsausstellung erfolgte genauso, wie bei der B-GmbH beschrieben. Die Rechnungen der A-OEG werden mir vorgelegt. Dabei will ich folgendes bekannt geben.

Das Bankkonto PSK 71.105.910 lautete auf die A-OEG. Das Geld ist immer auf das Bankkonto gekommen. Auch Schecks habe ich erhalten. Ob ich alle Schecks bekommen habe oder ob auch andere Gesellschafter diese entgegengenommen haben, kann ich heute nicht mehr sagen. Die Rechnungsnummer hat H vergeben. Wie sich diese Nummer zusammensetzt, kann ich leider nicht sagen.

Die Telefonnummern, die auf die Rechnung Nr. 941635 vom 21. Januar 1994 angegeben sind, gehören der Bw.. Die Telefongebühren (betriebliche und private Gespräche) wurden von der Bw. an uns weiterverrechnet.

Weiters gebe ich bekannt, dass wir auch das Werkzeug von der Bw. kaufen mussten. H hat in seiner Garage immer diverses Werkzeug und ein Lager gehabt. Wenn wir Werkzeug benötigt hatten, mussten wir es von ihm abkaufen.

Auch bei der A-OEG waren Quadrat- und Laufmeterpreise vereinbart. Warum auf den Rechnungen Pauschalpreise stehen, kann ich heute nicht mehr sagen. Ich habe die Rechnungen unterschrieben, ich habe H vertraut. Der auf der Rechnung Nr. 10.693 ausgewiesene Pauschalpreis kann von mir nicht kontrolliert worden sein, weil ich auf dieser Baustelle (UKH K) nicht tätig war. Dort war als Verantwortlicher O tätig.

Weil die B-GmbH in Konkurs gegangen ist, die Gesellschafter der A-OEG durch Gesetzesänderung keinen Aufenthaltstitel hatten, hat mich H mit vier anderen Arbeitern für zwei/drei Monate (ca. Ende 1995) in seiner Bw. als Arbeiter angemeldet. Auch die anderen Arbeiter waren ursprünglich bei der A-OEG als Gesellschafter tätig.

Garantie- und Schadenersatzzahlungen sind nie aufgetreten. Darüber wurde auch nie gesprochen. Meines Wissens hatte die Bw. dafür eine Versicherung, weil sie auch den Gewerbeschein im Baugewerbe hatte."

Anlässlich des mündlichen Erörterungstermins vom 29. April 2004 wurde die Aussage A´s vom 30. Januar 1997 verlesen und auf die Aussage B´s am 24. März 2004 verwiesen. In Ergänzung der Berufung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Fa. B vom Finanzamt für die Jahre 1990 bis 1993 bzw. die B-GmbH für die Jahre 1992 bis 1995 gemäß § 184 BAO geschätzt worden sei. Die Behauptung, aufgrund der Schätzungen handle es sich hierbei um einen Unternehmer, müsse auch für dieses Verfahren gelten. Ob eine Schätzung bei der A-OEG vorgenommen worden sei, sei dem steuerlichen Vertreter unbekannt.

Nach Meinung des steuerlichen Vertreters müsste man sich den Betriebsprüfungsakt für diese Schätzungen des B und der B-GmbH anschauen, um zu wissen, was die Grundlagen für die Schätzungen gewesen seien. Wenn dort in beiden Fällen unterstellt werde, bei beiden Firmen handle es sich um Unternehmer des Umsatzsteuergesetzes, so müsse diese Behauptung auch für dieses Verfahren gelten.

Nach Vorlage von zwei Blättern der MBA 20, gemäß diesen A gewerberechtllicher Geschäftsführer der A-OEG sei, brachte der steuerliche Vertreter vor: Aus der Niederschrift vom 24. März 2004 gehe nicht hervor, wodurch sich diese Gesellschaft von den Vorgesellschaften unternehmerisch unterscheide. Warum in den zwei Vorgelagerten Fällen die Vorsteuer anerkannt worden seien und im Falle der A-OEG nicht, sei nicht ersichtlich. Der gewerbliche Geschäftsführer der A-OEG habe einen Gewerbeschein zwischen 1993 und 1996 gehabt.

Aus der Niederschrift gehe eindeutig hervor, dass die A-OEG Zahlungen für Leistungen erhalten habe, die vom Betriebsprüfer anerkannt worden seien. Warum diese Leistungen nicht unternehmerische sein sollten, sei unerklärlich. Im Übrigen habe die A-OEG laut Angaben B´s für mehrere Unternehmungen gearbeitet. Die Bw. habe aus dem Gedächtnis die Firmen, für die die A-OEG gearbeitet haben soll, aufgelistet.

Nach Vorlage des Beweisstückes OZ 2 brachte der steuerliche Vertreter weiters vor: Aus dem Protokoll vom 24. März 2004 gehe hervor, dass an der Gesellschaft sechs Personen beteiligt gewesen seien, welche alle für die Firma gearbeitet hätten. Buchhalter habe es von der A-OEG auch gegeben. Der Buchhalter der A-Bau solle ein gewisser Herr T gewesen sein.

Nach Vorlage des Beweisstückes OZ 3 gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass die Mitarbeiter der A-OEG lt. Niederschrift keine Aufenthaltsbewilligung gehabt hätten, weshalb sie nicht als Angestellte bei der Bw. beschäftigt sein hätten können. Aus der Lohnverrechnung der Bw. könne auch diese Behauptung nicht bestätigt werden.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters hielt der Betriebsprüfer entgegen, dass A - laut Niederschrift vom 30. Januar 1997 - die Gewerbeberechtigung für einen Tag zur Verfügung gestellt habe und behauptete, dass für die A-OEG mit seiner Gewerbeberechtigung nie Arbeiten durchgeführt worden seien. Da er als gewerberechtlicher Geschäftsführer jedoch die Haftung und Verantwortung für diverse Baustellen der A-OEG gehabt habe, ergebe sich daraus der Schluss, dass von der A-OEG keinerlei Bauprojekte bearbeitet worden seien.

Ob A vom 26. März 1993 bis 1996 eine Gewerbeberechtigung gehabt hatte, sei nie bestritten worden und sei sein persönliches Recht.

Bezüglich der Zahlungen der A-OEG erwähnte der Betriebsprüfer, dass der verantwortliche B bekannt gebe, Zahlungen in Form von Schecks und Überweisungen erhalten zu haben. Diese aber nicht für jedes Bauprojekt (Niederschrift vom 24. März 2004). Damit glaube der Betriebsprüfer, dass B nicht bei allen Bauprojekten mitgearbeitet habe. Die Zahlungen für andere Baustellen hätten die dort arbeitenden Personen sogleich für sich vereinnahmt. Im Übrigen seien Überweisungen an die PSK Nr. 71.105.910 lautend auf die A-OEG ergangen.

Bezüglich der vermuteten weiteren Kunden gab der Betriebsprüfer zu Protokoll, dass B lt. Niederschrift vom 24. März 2004 erklärt habe, dass zum Unterschied zu den vorherigen Firmen die A-OEG keine anderen Kunden gehabt habe. Die heute vorgelegte Liste über angebliche weitere Kunden stelle sich laut Ansicht des Betriebsprüfers als Vermutung heraus, wobei es ihn sehr wundere, dass ein paar Firmen mit kompletten Wortlaut, Adressen und Telefonnummer vorgelegt würden.

Wenn es einen Buchhalter namens T für die A-OEG gegeben haben solle, der auch einen Eingang von Ausgangsrechnungen kontrolliert und damit die handlungsrechtlichen Belange der A-OEG abdecken solle, stelle sich dem Betriebsprüfer die Frage, warum dann die Bw. die Ausgangsrechnungen der A-OEG erstelle. Sei das nur, um dementsprechende für das Bauprojekt notwendige Eingangsrechnungen zu erstellen, oder sei die Hilfsbereitschaft gegenüber der A-OEG so groß.

Die Betriebsprüfung habe die Leistungen an sich anerkannt, weil Bauprojekte abgeschlossen worden seien. Von wem die Arbeitsleistungen ausgeführt worden seien, ob diese von den sechs Gesellschaftern oder anderen Personen durchgeführt worden seien, sei nie kontrolliert worden und sei im Nachhinein nicht durchführbar. Für den Fall, dass der Unabhängige Finanzsenat zur Erkenntnis gelange, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliege und der Vorsteuerabzug nicht anerkannt werde, seien die Leistungen gemäß § 162 BAO nicht anzuerkennen.

Die übrigen Ausführungen von der Niederschrift vom 24. März 2004, in denen der Ansicht des Betriebsprüfers nach die unselbständige Tätigkeit dokumentiert wurde, seien zu berücksichtigen.

Im Anschluss an die Ausführungen des Betriebsprüfers bemerkte der steuerliche Vertreter, dass lediglich vier Voraussetzungen für die Qualifizierung als Unternehmer maßgebend seien: Im Inland gegen Entgelt selbständig Leistungen ausführen. Alle diese Voraussetzungen sehe die Bw. bei der A-OEG erfüllt.

Als Beweismittel wurden die Protokolle über die Gewerbeanmeldung vom 26. März 1993 samt der Gewerberücklegung vom 2. Juli 1996 unter der OZ 1/1 und OZ 1/2, eine vom Gesellschafter der Bw., H, an den steuerlichen Vertreter der Bw. gesandte e@mail (mit der dem steuerlichen Vertreter der Name samt Adresse einer Person, die Buchhalter der A-OEG gewesen sein soll, sowie die Namen jener Firmen, bei denen die A-OEG gearbeitet hätte, mitgeteilt wurden,) unter der OZ 2, ein für einen Herrn T bestimmtes Fax (vom 3. März 1994) betreffend die Überweisung über S 55 Millionen an die A-Bau unter der OZ 3 zum Rechtsmittelakt genommen.

Was die im Beweismittel OZ 2 genannten Firmen anbelangt, fehlten dem Firmenbuch Daten der X-AG sowie der Einzelunternehmen Y und Z. Die Firmennamen der X-GmbH und

Y-GmbH wurden am 2. März 1995 bzw. am 8. Juni 1996 in das Firmenbuch eingetragen.

Zur Firma "Hr. A, Telefonnummer 0664/..., 02682/...." sei bemerkt, dass eine Telefonverbindung nach Wahl der beiden Telefonnummern am 1. Juni 2004 nicht zustandegekommen ist. Dem Anrufer wurde nach Wahl der Handynummer mitgeteilt: "Die gewählte Telefonnummer ist derzeit nicht verfügbar." Laut Auskunft der Post & Telekom AG vom 1. Juni 2004 handelt es sich bei der dem Festnetzanschluss zugeordneten Telefonnummer um eine Geheimnummer.

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

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass die den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind, wird



die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 leg. cit. nicht selbständig ausgeübt.

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

Nach § 11 Abs. 1 leg. cit. müssen Rechnungen 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 (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5.	das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
6.	den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 2000, 99/13/0020, dient das in der Ziffer 1 des letztgenannten Paragraphen angeführte Rechnungsmerkmal nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine (zum Vorsteuerabzug berechtigende) Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 11 Tz 59). Diesem Sinn des Gesetzes entsprechend begnügt sich das Gesetz nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die in Rechnungen gestellten Lieferungen oder Leistungen erbrachte; es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat. Da § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 für die eindeutige Feststellung des liefernden oder leistenden Unternehmers bei Rechnungslegung die Angabe des Namens samt Adresse fordert, muss

davon ausgegangen werden, dass in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG leg. cit. sowohl der richtige Name als auch die richtige Adresse angegeben sein muss.

Bei einem ruhenden Unternehmen bleibt die Unternehmereigenschaft solange erhalten, als die durch objektive Umstände erhärtete Absicht der Fortführung des Unternehmens, sei es durch Wiederaufnahme der Leistungserstellung oder durch Abwicklung besteht.

Für das Ruhen der Gewerbeberechtigung der A-OEG sprach die Mitteilung der Bundesinnung Wien der Bauhilfsgewerbe (an das Mitglieder-Daten-Service der Wirtschaftskammer und die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft) vom 9. Februar 1994, wonach die A-OEG das Ruhen ihrer Gewerbeberechtigung im Standort ..., Reg. Zl. 08/15, Gewerbeschein vom 24. Mai 1993 ab 24. Mai 1993 gemäß § 93 GewO am 11. Oktober 1993 schriftlich angezeigt habe.

Der Annahme, die A-OEG hätte jene Leistungen, die in den der Berufung zugrunde gelegenen Rechnungen ausgewiesen waren, erbracht, stand nicht nur die in Rede stehende Mitteilung der Bundesinnung, sondern auch die Aussage des Gesellschafters A vom 30. Jänner 1997, nie im Namen der A-OEG eine Tätigkeit ausgeübt zu haben, samt der am 24. März 2004 protokollierten Antwort B´s auf die Frage des Betriebsprüfers nach dem Motiv für die Gründung der A-OEG ("Bei einer geringen Beteiligung benötigt man keine Arbeitserlaubnis"), entgegen. Dass laut Firmenbuch B neben dem Gesellschafter A der alleinige zur Vertretung der A-OEG nach außen hin befugte Gesellschafter im Streitjahr gewesen war, sei bemerkt.

Über Frage des Betriebsprüfers nach den an die Bw. erbrachten Leistungen gab B am 24. März 2004 zu Protokoll, an jedem Arbeitstag um 7.00 Uhr entweder an der Geschäftsadresse der Bw. oder auf der Baustelle gewesen zu sein. B hatte H, mit dem er einen geschäftlichen Kontakt ca. 1992 aufgenommen hatte, Leute für die Verrichtung der Arbeit vorgeschlagen. H hatte die Arbeit eingeteilt. Manchmal hat H gesagt, dass die Arbeit an einem Tag fertig gemacht werden soll. Es gab keine Überstunden, weil nach Fixpreisen abgerechnet wurde. Die Telefonnummern auf der Rechnung Nr. 941.635 vom 21. Januar 1994 gehörten der Bw. Die betriebliche und private Gespräche umfassenden Telefongebühren wurden von der Bw. weiterverrechnet. In Anwesenheit B´s wurden von H geschriebene Rechnungen gedruckt, die B unterschrieb und mit dem Firmenstempel versah. H vergab die Rechnungsnummern der A-OEG, B hatte das Werkzeug der Bw. abzukaufen.

Sowohl die im vorangegangenen Absatz enthaltenen Angaben B´s, deren Richtigkeit die steuerlich vertretene Bw. anlässlich des Erörterungstermins vom 29. April 2004 nicht bestritten hatte, als auch der Widerspruch der Aussage B´s vom 24. März 2004 (, laut der

Quadrat- und Laufmeterpreise vereinbart gewesen waren,) zu den B vorgehaltenen Rechnungen der

A-OEG (, welche Pauschalpreise auswiesen,) legten das Fehlen eines zwischen B und der Bw. bestehenden Interessengegensatzes, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Unternehmers resultiert und daher üblicherweise zwischen Auftraggebern und Auftragnehmern besteht, offen. Von dem zwischen B und H bestehenden Vertrauensverhältnis, aufgrund dessen B laut seiner Aussage vom 24. März 2004 die Rechnungen für die A-OEG unterschrieben hatte, war auf eine Unterordnung des Willens von B dem Willen der Bw. zu schließen, aufgrund der die Annahme einer Kundeneigenschaft der Bw. im Verhältnis zum ruhenden Unternehmen zu verneinen war.

Für das Ruhen der Gewerbeberechtigung der A-OEG sprachen aber auch die von den in Rede stehenden Arbeitern getragenen Overalls, weil im Tragen von Overalls mit dem Emblem einer anderen Firma generell eine absichtliche und zwangsfreie Form der Beeinflussung zu erkennen ist, die die durch die Overalls angesprochenen Personen zur Nachfrage nach Leistungen von der auf dem Overall aufgedruckten Firma anregen will. Da die Bw. sich in ihrem - in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung eingelegten - Prospekt als ein Unternehmen mit bestgeschulten Fachpersonal nach außen hin präsentiert hatte, ohne Fachpersonal im Streitjahr unter Vertrag gehabt zu haben, und die Arbeiter Overalls der Bw. bei der Verrichtung jener Arbeiten getragen hatten, infolge dieser die der Berufung zugrunde gelegenen Rechnungen ausgestellt worden waren, war aus dem Tragen der in Rede stehenden Bekleidungsstücke auf eine Unterordnung der Willen der Arbeiter dem Willen der Bw. zu schließen, die der Annahme, von der Gewerbeberechtigung der A-OEG sei im Streitjahr Gebrauch gemacht worden, widersprach.

Dem Vorbringen in der Berufung, die A-OEG habe Overalls von der Bw. in Rechnung gestellt bekommen und diese auch bezahlt, war zu erwidern, dass jede Rechnung eines leistungserbringenden Unternehmen generell den vom Auftraggeber dem Auftragnehmer genannten Namen samt Adresse ausweist. Insofern stellten die in Rede stehenden Rechnungen der Bw. keinen Nachweis für die Beendigung des Zustands des Ruhens der Gewerbeberechtigung der A-OEG noch im Streitjahr dar. Dass die Umsatzsteuer den Letztverbraucher trifft und die A-OEG steuerlich nicht erfasst war, sei bemerkt.

Aufgrund der Ableitbarkeit des Bedarfs der Bw. an Arbeitskräften aus dem Unternehmensgegenstand der Kapitalgesellschaft waren die auf die Gesellschafter der A-OEG bezogenen Angaben ("An der Gesellschaft waren ca. sechs Personen beteiligt, welche alle gearbeitet

haben. Diese Personen hat H vorher nicht gekannt. Ich habe sie vorher gekannt und sagte ihnen, dass es in Österreich eine Arbeit gibt.") zwar glaubwürdig, sprachen aber aufgrund der Ruhendmeldung der Gewerbeberechtigung der A-OEG für ein von der A-OEG unabhängiges Handeln B's gegenüber der Bw..

Bezüglich des in der Niederschrift vom 24. März 2004 genannten Stephan O. sei auf die im Firmenbuch eingetragenen Daten betreffend der A-OEG verwiesen, die Istvan O (= Stephan O) als einen zur Vertretung der A-OEG nicht befugten Gesellschafter der Personengesellschaft ausweisen. Insofern war vom Verhalten der thematisierten Person O auf ein Unternehmen, das das Ruhen seiner Gewerbeberechtigung beendet hätte, nicht zwingend zu schließen.

Mit der am 24. März 2004 protokollierten Aussage B's (zur Rechnung Nr. 10693), den Pauschalpreis nicht kontrolliert haben zu können, weil auf dieser Baustelle nicht B, sondern Stefan O. als Verantwortlicher tätig gewesen sei, wurde die fehlende Möglichkeit der Kontrolle, dass die von O verrichteten Arbeiten auch tatsächlich dem Willen der A-OEG entsprochen hätten, offen gelegt. Infolge Unvereinbarkeit des Fehlbestand dieser Kontrollmöglichkeit mit der Annahme, O wäre für ein ruhend gemeldetes Unternehmen an der Baustelle tätig gewesen, war die letztzitierte Aussage B's als ein weiteres Indiz zu werten, das der Annahme, das in Rede stehende ruhende Unternehmen hätte gewerbliche und damit unternehmerische Leistungen an die Bw im Streitjahr erbracht, entgegen stand.

Vor diesem Hintergrund vermochten auch die vom steuerlichen Vertreter der Bw. anlässlich des Erörterungstermins vom 29. April 2004 vorgelegten Beweismitteln samt den auf diese bezogenen Ausführungen der steuerlich vertretenen Bw. nicht, eine Mangelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides offen zu legen.

Zu den als Beweismittel mit der OZ 1 zum UFS-Akt genommenen Protokollen sei bemerkt, dass bereits mit der Berufung das Faktum, dass ein Gesellschafter der Firma A-OEG seinen Gewerbeschein im Jahr 1996 zurückgelegt habe, thematisiert wurde. Da A laut Aussage vom 30. Jänner 1997 nie eine Tätigkeit im Namen der Firma A-OEG ausgeübt hatte, vermochten die unter der OZ 1 zum Rechtsmittelakt aufgenommenen Protokolle (betreffend der am 26. März 1993 erfolgten Gewerbeanmeldung und der am 2. Juli 1996 erfolgte Gewerberücklegung) lediglich den Vollzug von personenbezogenen Eintragungen im Gewerberegister zu bestätigen, aber nicht die Aufnahme von Tätigkeiten des ruhend gemeldeten Unternehmens zu beweisen.

Zu der unter der OZ 2 registrierten, von H an den steuerlichen Vertreter der Bw. am

28. April 2004 übermittelten Nachricht, die im wesentlichen eine Liste über Firmen, für die das im Streitjahr ruhende Unternehmen gearbeitet hätte, sowie den Namen einer als Buchhalter der A-OEG bezeichneten Person beinhaltet, sei bemerkt, dass diese Liste vorgab, kundenbezogene Tatsachen zu enthalten. Abgesehen davon, dass sämtliche firmenbezogenen Angaben in der als OZ 2 registrierten e@mail anhand der bei der Bw. "noch spärlich vorhandenen Aufzeichnungen" erstellt worden waren, sind solche wie die in der Liste genannten Daten in der Regel nur einem bestimmten oder begrenzten Zahl von Personen einer Firma bekannt (oder anderen nicht oder nur schwer zugänglich) und sollen nach dem Willen des Firmenberechtigten in der Regel nicht über den Kreis der Eingeweihten hinaus dringen.

Infolge Widerspruchs der **Daten in dieser Liste zu den Aussagen der** beiden zur Vertretung der A-OEG nach außen befugten **Gesellschafter A** (vom 30. Januar 1997: "Von mir wurde im Namen dieser Firma nie eine Tätigkeit ausgeübt. Wieso von der A-OEG Rechnungen ausgestellt wurden, kann ich mir nicht erklären.") **und B** (vom 24. März 2004: "Bei der A-OEG hatten wir außer der Bw. keine anderen Kunden") vermochte die Tatsache, dass H dem

steuerlichen Vertreter der Bw. mit Fax Daten über Firmen mitgeteilt hatte, für die die A-OEG gearbeitet haben soll, zwar den Bestand eines Naheverhältnisses zwischen der Bw. und den in Beziehung zur A-OEG stehenden Personen zu dokumentieren, aber nicht den Mangel, der den der Berufung zugrunde gelegenen Rechnungen anhaftete - das Fehlen des in der Z 1 des § 11 Abs. 1 UStG 1972 genannten Rechnungsmerkmals - zu beheben.

Dem Vorbringen der steuerlich vertretenen Bw., das in Rede stehende ruhende Unternehmen wäre nach außen hin für von der Bw. verschiedene Firmen im Streitjahr tätig gewesen, widersprach die Deckung der Zeugenaussage B's vom 24. März 2004, die Leute für die Verrichtung von Arbeiten vorgeschlagen zu haben, in dem vom Betriebsprüfer für das Streitjahr festgestellten Bedarf an Arbeitern bei der Bw.. Dass die A-OEG keinen Bedarf an Arbeitspersonal im Streitjahr gehabt hatte, war aus der Ruhendmeldung der Gewerbeberechtigung ebenso wie aus den Aussagen des Gesellschafters A vom 30. Jänner 1997 ("Wieso von der OEG Rechnungen ausgestellt wurden, kann ich mir nicht erklären.") abzuleiten. Dass die Aussage A's, nie eine Tätigkeit im Namen der A-OEG ausgeübt zu haben, durch die Aussage des Gesellschafters B vom 24. März 2004, der Schwager von B - A - habe nie bei der A-OEG mitgearbeitet, bestätigt wurde, sei bemerkt.

Zu der vom steuerlichen Vertreter genannten Anschriftadresse T's - eine Topnummer in der Beheimgasse im 1. Bezirk - war zu bemerken, dass das in Rede stehende Objekt aufgrund des

Verlaufs der in Rede stehenden Gasse im 17. Bezirk nicht im 1. Bezirk gelegen sein konnte. Unter der Annahme eines dem H lediglich bei der Postleitzahl unterlaufenen Druckfehlers erteilte das Zentralmeldeamt bezogen auf die vom steuerlichen Vertreter genannte Adresse die Auskunft, dass T auf der Topnummer des in der Beheimgasse befindlichen Gebäudes im 17. Wiener Gemeindebezirk nicht gemeldet sei. Infolge der durch die Unkenntnis der richtigen Anschrift bedingten Unmöglichkeit der Zustellung einer Zeugenladung an den in Rede stehenden T war die Möglichkeit einer abgabenbehördlichen Zeugeneinvernahme T's im Berufungsverfahren nicht gegeben.

Die unter der OZ 3 registrierte, vom Bw. an T gesandte Fax-Nachricht vom 3. März 1994 lautet: "Anbei die Überweisung über S 55.000,- an A-Bau." Mangels eines klaren und eindeutigen Bezugs der in Rede stehenden Überweisung zu einer der dem Betriebsprüfer als Rechnungen im Sinne des § 11 UStG für das Streitjahr vorgelegten Belege vermochte auch das unter der OZ 3 registrierte Beweismittel nicht, eine Mangelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides offen zu legen.

Das Vorbringen der steuerlich vertretenen Bw., mehrere Faxe seien wegen Zahlungen an die A-Bau übermittelt worden bzw. T habe mit H und Mitarbeitern mehrmals gesprochen, stand in Widerspruch zu der Tatsache, dass die Ruhendmeldung der in Rede stehenden Gewerbeberechtigung im Jahr 1993 erfolgte, samt den für ein ruhendes Unternehmen typischen Personalstand der A-OEG im Streitjahr.

Dem Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach es nicht die Aufgabe des Leistungsempfängers sein könne, das Bestehen einer Steuernummer des Leistenden zu überprüfen, war das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 2000, 99/13/0020, entgegenzuhalten, gemäß diesem der Umstand, dass Rechnungen, auf Grund derer Vorsteuern geltend gemacht wurden, keine oder eine unrichtige Anschrift des laut Rechnung liefernden Unternehmens aufweisen, sogar geeignet ist, eine die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende neu hervorgekommene Tatsache darzustellen.

Zu den Berufungsausführungen, welche sich gegen das Argument des Betriebsprüfers richten, in der Buchhaltung im Prüfungszeitraum sei kein Abzug auf Grund einer Garantieleistung bzw. Regressansprüche an Firmen vorgenommen worden, weshalb Kosten und Gefahr auf die Bw. zurückfallen würden, war zu bemerken, dass die Geltendmachung eines Gewährleistungsanspruches höchstens eine Vorsteuerkürzung, aber nicht die Versagung des Vorsteuerabzugs dem Grunde nach zur Folge haben könnte. Da die Privatrechtsordnung nicht nur dem einzelnen Unternehmer, sondern jedem einzelnen Staatsbürger die Möglichkeit ein-

räumt, seine rechtlichen Beziehungen zur Umwelt nach seinem eigenen Willen frei zu gestalten, legte das in der Berufung unter Punkt 4 genannte Argument zwar eine Mangelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides in der Begründung dar, ohne jedoch die dem Spruch des angefochtenen Bescheides zugrunde liegenden Gründe in ihrer Gesamtheit entkräften zu können.

Mangels einer gewerblichen Tätigkeit während des Ruhens der Gewerbeberechtigung der A-OEG fehlte den in Rede stehenden Rechnungen das in der Z 1 des § 11 Abs.1 UStG 1972 genannte Kriterium (der Name und die Anschrift des leistungserbringenden Unternehmens), weshalb die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 als unbegründet abzuweisen war.

Wien, 17. Juni 2004