

TE Vwgh Erkenntnis 2008/7/9 2005/13/0042

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 09.07.2008

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1994 §12;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs und Dr. Pelant als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der "T GmbH in W, vertreten durch die Burghofer Rechtsanwälte GmbH in 1060 Wien, Köstlergasse 1/30, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 28. Februar 2005, GZ. RV/4494-W/02, betreffend Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der im Baugewerbe tätigen beschwerdeführenden GmbH fand lt. Niederschrift vom 4. Dezember 2001 über den Zeitraum "01- 06/2001" eine "USt-Sonderprüfung" statt. Unter "Prüfungsfeststellungen" enthält die Niederschrift als Tz. 1 folgenden Satz: "Nicht anerkannte Vorsteuern in Höhe von S 1.814.476,41 im Zusammenhang mit dem Subunternehmen (H. GmbH)".

Gegen den mit 10. Dezember 2001 datierten Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für "01-06/2001" erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Die Vorschreibung von zusätzlich 1.814.476 S an Umsatzsteuer lt. Bescheid des Finanzamtes sei zu Unrecht erfolgt. Das Finanzamt habe Leistungen von Subunternehmen nicht anerkannt und zwar im Wesentlichen Leistungen, welche die Beschwerdeführerin an die H. GmbH vergeben gehabt habe. Das Finanzamt gehe davon aus, dass die in Rechnung gestellten Leistungen von dieser GmbH nicht zu erfüllen gewesen seien, weil diese Gesellschaft nicht genügend Arbeitnehmer beschäftigt gehabt habe, um die in Rechnung gestellten Bauarbeiten überhaupt durchzuführen. Zunächst sei darauf hinzuweisen, dass sich die Beschwerdeführerin vor Auftragerteilung sämtliche notwendigen Unterlagen der H. GmbH besorgt habe, um festzustellen, dass es sich bei dieser GmbH um ein im Firmenbuch eingetragenes Unternehmen gehandelt habe, dass ein Gewerbeschein ausgestellt und der Geschäftsführer (T.) tatsächlich in Wien gemeldet und auch anwesend gewesen sei (entsprechende Beweismittel lägen bei). Die H. GmbH sei auch unter einer näher genannten Steuernummer beim Finanzamt steuerlich erfasst gewesen.

Es sei der Beschwerdeführerin nicht erklärlich, weshalb die Umsätze zwischen der H. GmbH und der Beschwerdeführerin nicht anerkannt würden. Das Argument, die H. GmbH hätte zu wenig Arbeitnehmer, um die Arbeiten durchzuführen, sei schon deshalb unrichtig, weil dieser nicht verboten gewesen sei, selbst Subunternehmer zu beschäftigen. Die H. GmbH habe insbesondere die I. GmbH, die ebenfalls im Firmenbuch eingetragen gewesen sei, beauftragt, teilweise die Aufträge durchzuführen. Die Beschwerdeführerin habe immer die jeweils auf der Baustelle anwesenden Arbeitnehmer überprüft, ob es sich dabei auch um angemeldete Arbeitnehmer gehandelt habe. Vorgelegt werde dazu auch ein Konvolut von Anmeldungen von denjenigen Arbeitnehmern, die auf den betroffenen, näher bezeichneten Baustellen gearbeitet hätten. Die Beschwerdeführerin habe damit alle ihr möglich erscheinenden Recherchen durchgeführt, um zu gewährleisten, dass die H. GmbH tatsächlich ein bestehendes Bauunternehmen sei. Es stehe auch fest, dass die Arbeiten durchgeführt worden seien, sodass von so genannten "Scheinrechnungen" keine Rede sein könne.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, im Rahmen einer "USO-Prüfung" bei der Beschwerdeführerin sei festgestellt worden, dass u.a. Leistungen für einen Generalunternehmer fakturiert worden seien, wobei ein Teil dieser Leistungen an Subunternehmer weitergegeben worden sei. Wie in der Berufung ausgeführt, habe die Beschwerdeführerin wesentliche Leistungen an die H. GmbH weitergegeben. Die H. GmbH habe ihrerseits die I. GmbH als Subunternehmerin beauftragt. Im "Zuge von Erhebungen der Betriebsprüfung" bei der Wiener Gebietskrankenkasse sei festgestellt worden, dass die I. GmbH "im genannten Zeitraum" keine Arbeiter/Angestellte beschäftigt gehabt habe, sodass von diesem Unternehmen auch keine Leistungen hätten erbracht werden können. Ob die I. GmbH selbst Leistungen an Subunternehmer weitergegeben habe, habe nicht festgestellt werden können, weil über das Vermögen dieses Unternehmens ein Konkursverfahren eröffnet worden sei und Unterlagen seitens des Masseverwalters nicht hätten vorgelegt werden können. Warum dennoch seitens der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren Gebietskrankenkassenanmeldungen der I. GmbH hätten vorgelegt werden können, sei "unerklärlich". Nach den Ermittlungen der Betriebsprüfung handle es sich bei der I. GmbH um "eine Baufirma, die mangels Personal im Prüfungszeitraum operativ nicht tätig gewesen sein konnte". Da somit weder die H. GmbH noch die I. GmbH als Subunternehmer die in den Rechnungen angeführten Leistungen hätten erbringen können, sei der Rechnungsaussteller mit dem Leistungserbringer nicht ident. Ein Vorsteuerabzug für die Beschwerdeführerin sei daher - "mangels Identität der auf der Faktura als Rechnungsaussteller bezeichneten Firma und dem Leistungserbringer" - nicht zulässig. Sofern sich die Beschwerdeführerin "auf ihren guten Glauben berufen will", sei ihr entgegenzuhalten, dass nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0230, schon die Angabe einer falschen Adresse des leistenden Unternehmers die Berechtigung des Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug ausschließe. Essenzielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges sei u. a. die eindeutige Identifizierbarkeit des Rechnungsausstellers allein anhand der in der Rechnung angeführten Identifikationsmerkmale. Da der Leistungsempfänger eines im Einklang mit den bestehenden Gesetzen abgewickelten Rechtsgeschäftes dem Leistungserbringer gegenüber einen Anspruch darauf habe, von diesem eine dem Gesetz entsprechend gestaltende Rechnung ausgestellt zu erhalten, lasse sich mit dem Hinweis auf den guten Glauben im geschäftlichen Verkehr nicht argumentieren, zumal das Risiko einer Enttäuschung in seinem guten Glauben der zu tragen habe, der im guten Glauben handle. "All diesen Ausführungen entsprechend" sei der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der H. GmbH zu Recht verwehrt worden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz brachte die Beschwerdeführerin vor, das in der Begründung der Berufungsvorentscheidung angegebene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei auf den Beschwerdefall in keiner Weise anwendbar. Während in diesem Erkenntnis die "Subunternehmerfirma" überhaupt nicht auffindbar gewesen sei, werde im gegenständlichen Fall der Beschwerdeführerin lediglich vorgeworfen, es handle sich um eine Baufirma, welche mangels Personal im Prüfungszeitraum nicht habe tätig werden können, wobei dies auch für die Subunternehmerin, die I. GmbH, gelte. Die Feststellungen der Behörde, wonach weder bei der H. GmbH noch bei der I. GmbH Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse angemeldet gewesen seien, stünden allerdings nicht im Einklang mit den bereits in der Berufung vorgelegten Unterlagen. Entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung seien die Anmeldungen im fraglichen Zeitraum, nämlich zwischen Jänner und Juni 2001, erfolgt. Unabhängig davon sei die Frage, ob der "Sub- oder Subsubunternehmer" seine Dienstnehmer angemeldet habe oder nicht, nicht entscheidend dafür, ob die Rechnungen des Subunternehmers steuerlich anzuerkennen seien oder nicht. Dem Werkbesteller könne nicht die Überprüfung zugemutet werden, ob tatsächlich sämtliche Arbeitnehmer, welche der Subunternehmer auf der Baustelle beschäftigt habe, bei der

Gebietskrankenkasse angemeldet seien. "Nicht einmal die Behörde" behauptete, dass die Subunternehmer, nämlich die I. GmbH und die H. GmbH, überhaupt nicht für die Beschwerdeführerin tätig geworden seien. Zum Beweis für dieses Vorbringen werde auch die Einvernahme von Zeugen (es folgt die Nennung von fünf Personen samt Adresse) beantragt.

Die belangte Behörde führte im Berufungsverfahren ein Ermittlungsverfahren durch, bei dem u.a. auch Zeugen niederschriftlich einvernommen wurden. Die beschwerdeführende Partei nahm zu den ihr mitgeteilten Erhebungsergebnissen mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2004 Stellung. Mit Schreiben vom 18. November 2004 stellte sie noch einen "Beweisantrag".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides wird ausgeführt, der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 setze u.a. voraus, dass in der Rechnung jener Unternehmer ausgewiesen werde, der die Leistung tatsächlich erbracht habe. Lt. Vorlageantrag hätten die dort genannten Zeugen den Nachweis erbringen sollen, dass die I. GmbH für die Beschwerdeführerin Leistungen erbracht habe. Gerade dieser Nachweis habe aber von den Zeugen nicht erbracht werden können, weil sie bei der I. Bau GmbH "im berufungsgegenständlichen Zeitraum gar nicht beschäftigt waren, ein Arbeitnehmer angab, auf der Baustelle G. gearbeitet zu haben, aber immer nur bar und ohne Bestätigung bezahlt worden zu sein, was an der Existenz der I. GmbH Zweifel aufkommen lässt und darüber hinaus ein Zeuge nicht erschienen ist". Da darüber hinaus die I. GmbH seit Änderung ihres Firmennamens und des Unternehmensgegenstandes keine Steuererklärungen mehr abgegeben sowie keine Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge entrichtet habe, bestehe der begründete Verdacht, dass die I. GmbH diese Änderungen nur deshalb durchgeführt habe, um Steuern zu hinterziehen. Ein bewusstes Zusammenwirken mit der Beschwerdeführerin, um diese vom Vorsteuerabzug auszuschließen, sei jedoch nicht erforderlich, weil "nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bw. das Risiko trägt, dass der vermeintliche Leistungserbringer in der Folge nicht mehr greifbar ist". Wenn die Beschwerdeführerin in ihrem Beweisantrag vom 18. November 2004 darauf verweise, dass bereits dem Finanzamt, dem Magistrat der Stadt Wien und dem vertragserrichtenden Notar hätten Bedenken kommen müssen, ob es sich bei der H. GmbH allenfalls um eine Scheinfirma gehandelt habe und "damit anklingen lässt, dass sie in gutem Glauben darauf handelte, dass alle gesetzlich geforderten Voraussetzungen vorgelegen seien", so sei darauf zu verweisen, dass Mängel "im Nachweis der Voraussetzungen für den Steuerabzug zu Lasten des Unternehmers gehen". Der gute Glaube auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 sei nicht geschützt (vgl. "VwGH vom 28.5.1997, Zl. 94/13/0230"). Im Übrigen seien die Vergabe einer Steuernummer, einer Baumeisterkonzession sowie die Firmenbucheintragung Tatsachen, "die den Gründungszeitpunkt und nicht den berufungsgegenständlichen Zeitraum betreffen und sagen auch nichts darüber aus", ob die H. GmbH oder ein allfälliger Subunternehmer eine Leistung erbracht habe. Die Vernehmung der in dem Beweisantrag beantragten Zeugen sei daher entbehrlich gewesen. Im Übrigen sei die "Feststellung der Betriebsprüfung, dass die H. GmbH die Leistung im berufungsgegenständlichen Zeitraum nicht erbracht haben konnte, weil sie im Verhältnis zum Umfang der behaupteten Leistungserbringung nicht genügend Arbeitnehmer beschäftigt hatte", nicht widerlegt worden. Das Argument, dass die von der Beschwerdeführerin der H. GmbH in Auftrag gegebenen Leistungen von der I. GmbH erbracht worden seien, greife für die Monate Jänner und Februar schon deshalb nicht, weil die I. GmbH lt. den vorgelegten Anmeldungen bei der Gebietskrankenkasse erst ab März 2001 Arbeitnehmer beschäftigt gehabt habe. Die Einvernahme des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin zur Frage, ob die I. GmbH in Wien ein Büro gehabt habe, sei der belangten Behörde zur Klärung des Sachverhaltes nicht erforderlich erschienen, weil selbst dann, wenn ein solches im berufungsgegenständlichen Zeitraum bestanden hätte, dies kein Nachweis dafür sei, dass "die I. GmbH gegenüber der Bw. eine Leistung erbracht hat".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde in einem nach § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. für viele zuletzt etwa das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2006/15/0268, mwN).

Ob eine Rechnung (ein sonstiger Abrechnungsbeleg) zum Vorsteuerabzug berechtigt, bedarf auf den jeweiligen Beleg bezogener Feststellungen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 3. August 2004, 2001/13/0022). Der in der Beschwerde erhobene Vorwurf, die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid keinen Sachverhalt festgestellt, erweist sich schon deshalb als berechtigt, weil sich im angefochtenen Bescheid (und auch in den vorgelegten Verwaltungsakten) weder Feststellungen über die strittigen Rechnungen selbst noch über die darin konkret (und von wem) verrechneten Leistungen finden (die Beschwerde spricht beispielsweise auch von Rechnungen der H. GmbH und der I. GmbH, während in der Niederschrift zur "Ust-Sonderprüfung" nur - ohne die zugehörigen Rechnungsbeträge zu nennen- von Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit der H. GmbH die Rede ist). Eine im angefochtenen Bescheid angesprochene "Feststellung der Betriebsprüfung", dass die H. GmbH die Leistung im berufungsgegenständlichen Zeitraum nicht habe erbringen können, weil sie "im Verhältnis zum Umfang der behaupteten Leistungserbringung nicht genügend Arbeitnehmer" beschäftigt gehabt habe, ist der Niederschrift über die "USt-Sonderprüfung" vom 4. Dezember 2001 zudem nicht zu entnehmen.

Dazu kommt, dass die Beschwerdeführerin zu Recht rügt, dass die Feststellung im angefochtenen Bescheid, wonach der Nachweis einer Leistungserbringung durch die I. GmbH durch die einvernommenen Zeugen deshalb nicht erbracht worden sei, weil diese bei der I. GmbH "im berufungsgegenständlichen Zeitraum" gar nicht beschäftigt gewesen seien, mit der Aktenlage nicht im Einklang steht. So sagte etwa der Zeuge Safet C. lt. der Niederschrift über die Zeugenvorlesung vom 6. Oktober 2004 aus, er habe im Jahr 2001 u.a. bei der I. GmbH gearbeitet, wobei er die von ihm durchgeführten Arbeiten auch (u.a. mit Angabe der Baustellen) beschrieb. Auch der Zeuge Dilbag S. bekundete u.a., von April bis Ende Juli 2001 bei der I. GmbH gearbeitet zu haben. Der Zeuge Miladin T. wiederum gab an (lt. Niederschrift vom 19. Oktober 2004), in der Zeit vom 13. März bis 31. August 2001 bei der I. GmbH gearbeitet zu haben, wobei er auch nähere Angaben zu den von ihm ausführten Arbeiten machte (er habe auch von ca. 40 Personen "gehört", die in dem Zeitraum, in dem er dort gearbeitet habe, ebenfalls bei der I. GmbH beschäftigt gewesen seien).

Wenn die belangte Behörde zur Kritik in der Beschwerde, wonach die Erwägungen im angefochtenen Bescheid zum guten Glauben im Beschwerdefall nicht relevant seien (so liege ein dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0230, vergleichbarer Sachverhalt betreffend den guten Glauben an die Richtigkeit der Angaben in einer Rechnung nicht vor), in der Gegenschrift erwidert, dass die Ausführungen über den guten Glauben zur Identität des Rechnungsausstellers deswegen getätigten worden seien, weil sich die Beschwerdeführerin selbst auf den guten Glauben berufen habe, ist darauf hinzuweisen, dass erstmals das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung Überlegungen zum guten Glauben (wenn sich die Beschwerdeführerin "auf den guten Glauben berufen will") ins Spiel gebracht hat. Dass die I. GmbH nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid "in der Folge nicht mehr greifbar" gewesen sei, begründet außerdem für sich allein noch nicht, weshalb ihr im Streitzeitraum eine Leistungserbringung (gegebenenfalls als Subunternehmer) nicht möglich gewesen sein sollte.

Der angefochtene Bescheid war damit schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, ohne dass auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.
Wien, am 9. Juli 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2005130042.X00

Im RIS seit

18.08.2008

Zuletzt aktualisiert am

01.01.2009

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at