



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. AB und die weiteren Mitglieder CD, MM. und NN., über die Berufungen der Bw., vertreten durch Steuerberatung, 1.) vom 19. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. März 2008 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 1-12/2007 2.) vom 5. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Mai 2009 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 1-6/2008 nach der am 25. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), der E. R. Kft. (= Firmenbezeichnung laut Bescheinigung des ungarischen Steuer- und Finanzkontrollamtes vom 30. Jänner 2008), handelt es sich um ein Unternehmen - eine Kapitalgesellschaft - mit Sitz in (Budapest) Ungarn, das über eine ungarische Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer) verfügt, welche seit 1. Mai 2004 vergeben wurde (Anmerkung: mit dem EU-Beitrittsdatum von Ungarn).

1.) Vorab ist zu verweisen auf das (hier nicht berufsgegenständliche) Verfahren zu Steuernummer 68 xyz des G. R., mit der Adresse Straße1/Ungarn, 11 Budapest. Bei diesem

handelt es sich um den Geschäftsführer der Bw., welcher auch über einen österreichischen Wohnsitz verfügt.

Dieser stellte mit Antrag vom 12. Juni 2007, beim Finanzamt eingelangt am 27. Juni 2007, einen Antrag auf Vorsteuererstattung für 1-3/2007 idHv. € 30.156,11. Erklärend wurde zum Antrag ausgeführt, dass Herr G. R. aufgrund einer Entscheidung des Hauptzollamtes Wien Einfuhrumsatzsteuer (EUST) für Einfuhren der Jahre 1997 bis 2000 bezahlen musste (siehe beiliegende Bescheide des Hauptzollamtes Wien). Aufgrund von Rechtsstreitigkeiten sei die Zahlung erst am 7. März 2007 erfolgt (siehe Überweisungsbeleg des Rechtsanwaltes). Daher werde die Rückerstattung dieser EUST beantragt.

Beigelegt war ein Begleitbrief, aus dem hervorging, dass der Erstattungsantrag für die Firma G. R., per Adresse Straße1/Ungarn, H-11 Budapest gestellt worden war. Weiters wurden Bescheide des Hauptzollamtes Wien vom 14. Feber 2003 vorgelegt, welche an Herrn G. R., Gasse2, 1020 Wien (seinem damaligen Wohnsitz in Österreich), gerichtet waren. Gegenstand der Bescheide war die Geltendmachung der Einfuhrzollschuld gemäß Art. 203 ZK. Begründend wurde im Bescheid ausgeführt, dass der Bescheidadressat in der Zeit vom 19.2.1997 bis 4.2.2000 (bzw. am 3.2.2000) die im beiliegenden Berechnungsblatt genannten Waren als eingangsabgabenpflichtige Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen habe. Es sei für ihn die Einfuhrzollschuld im Ausmaß von € 28.729,21 EUST (bzw. € 1.426,90 EUST) entstanden, das sind insgesamt € 30.156,11 EUST; weiters wurde noch Zoll vorgeschrieben.

Mit Bescheid vom 21. November 2007 wurde dieser Vorsteuererstattungsantrag für 1-3/2007 abgewiesen mit der Begründung, dass eine gültige Unternehmerbestätigung nicht beigebracht worden sei. Die Einfuhrumsatzsteuerbescheide lauteten auf G. R. per Adresse Gasse2, 1020 Wien, nicht auf eine ungarische Firma. Es fehle somit ein Nachweis, dass die Einfuhr die Firma R. in Budapest betreffe (Zahlungsbeleg, Einzahler Firma R. in Budapest).

Es fehle ein Nachweis, dass die Ware den Antragsteller betreffe (Einfuhr – weitere betriebliche Verwendung? - es seien bis dato weder Verkäufe noch andere umsatzsteuerpflichtige Vorgänge von der Firma gemeldet worden).

Dieser Abweisungsbescheid wurde seitens des Antragstellers nicht bekämpft und erwuchs in Rechtskraft.

2.) Mit Antrag vom 8. Feber 2008, eingelangt beim Finanzamt Graz-Stadt am 11. Feber 2008, stellte die Bw., die E. R. Kft., einen Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer für den Zeitraum 1-12/2007 idHv € 29.437,41.

Angemerkt wurde zum Antrag Folgendes: Zwischen 1997 und 2000 habe Herr G. R. (Steuernummer 68 xyz) Waren an die Bw. geliefert, welche diese an die Firma X. AG (Wien) verkauft habe. Damals sei die Einfuhrumsatzsteuer nicht abgeführt worden, da Herr R. einem

Rechtsirrtum unterlegen sei. Aufgrund der Entscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 14. Feber 2007 sei die EUST idHv. € 30.156,11 entrichtet worden. Da seinerzeit die Rechnungen des Herrn R. an die Bw. aufgrund des Irrtums über die einführende Person ohne Umsatzsteuer ausgestellt worden seien, waren diese nun zu berichtigen, was zur Zahlung der Vorsteuer führe.

Das Finanzamt wies den Vorsteuererstattungsantrag mit Bescheid vom 28. März 2008 ab mit der Begründung, dass der Rechnungsaussteller der dem Antrag beigefügten Rechnungen (= G. R.) ebenfalls ein ungarischer Unternehmer mit Firmensitz in Ungarn sei (11 Budapest, Straße1/Ungarn). Abgesehen davon seien die Rechnungen in österreichischen Schilling ausgestellt. Die Rechnungen würden daher nicht zum Vorsteuerabzug anerkannt.

Dagegen wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist eine Berufung vom 19. Mai 2008 eingebracht und zusätzlich zum bisherigen Vorbringen ausgeführt: Richtig sei, dass Herr G. R. ein Unternehmer mit Sitz in Ungarn sei. Allerdings richte sich das Umsatzsteuerrecht nicht nach dem Wohnort bzw. Sitzort eines Unternehmens, sondern stelle stets nur auf die Warenbewegung ab. Die gegenständlichen Lieferungen seien von Herrn R. in Österreich an die Bw. ausgeführt worden. Da sich die Waren zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht in Österreich befunden hätten, liege der Leistungsort in Österreich (vgl. § 3 Abs. 7 UStG 1994). Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung komme es eben nur auf den Ort an, an dem sich die Waren befänden, nicht aber auf den Sitzort des leistenden Unternehmers.

Die ursprünglichen Rechnungen des Herrn R. an die Bw. seien in Schilling ausgestellt worden (Lieferungen und Rechnungslegungen zwischen 1997 und 2000). Wie bereits dargestellt seien diese Rechnungen nun berichtigt worden, da ein Rechtsirrtum über den Einführenden vorgelegen sei - aufgrund der ursprünglichen Rechnungslegung in Schilling sei auch die Korrektur der Rechnung in dieser Währung erfolgt. Außerdem sei festzuhalten, dass das UStG keinerlei Bestimmung über die zu verwendende Währung kenne, sondern vielmehr die Fakturierung in sämtlichen Währungen zulasse. Freilich habe es im Zeitpunkt der Rechnungsberichtigungen (2007) die Währung "Schilling" nicht mehr gegeben, aber die Verwendung resultiere nur daraus, dass die ursprünglichen Rechnungen in Schilling ausgestellt worden waren. Im Zuge der nun erfolgten Umrechnung der berichtigten Rechnungen in Euro (siehe Beilagen) seien in einigen Fakturen auch noch Rechenfehler festgestellt und korrigiert worden, weshalb der richtige Erstattungsbetrag € 29.538,92 laute, dessen Vergütung beantragt werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen: Laut Feststellungen des Finanzamtes entsprächen die vorgelegten Rechnungen nicht dem § 11 UStG 1994 (fortlaufende Rechnungsnummer und österreichische UID-Nummer

des Rechnungsausstellers seien nicht vorhanden). Nach Ermittlungen des Finanzamtes sei der Empfänger der Waren laut Zollamt Herr G. R. mit Adresse in Wien und keine Firma aus Ungarn gewesen. Die vorgelegten Rechnungen der Firma G. R. aus Budapest wiesen weder auf eine Unternehmereigenschaft in Ungarn hin noch enthielten diese die gemäß § 11 UStG 1994 erforderliche österreichische UID-Nummer des Rechnungsausstellers, welcher in Österreich außerdem ebenfalls nur einen Vorsteuererstattungsantrag eingebracht und keine Umsätze in Österreich erklärt habe. In weiterer Folge sei der Verkauf der Waren von der Bw. an die Firma X. AG in Wien der österreichischen Umsatzsteuer zu unterwerfen. Es sei somit das Veranlagungsverfahren anzuwenden, wobei wiederum die Vorsteuern aus den nunmehr vorgelegten Rechnungen nicht zu gewähren seien.

Dagegen brachte die Bw. mit 18. Feber 2009 einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs. 2 BAO ein mit gleichzeitigem Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Begründend wurde ergänzend ausgeführt: Die Berufungsvorentscheidung kritisiere das Fehlen einer fortlaufenden Rechnungsnummer. Richtig sei aber, dass sehr wohl eine fortlaufende Nummer vergeben worden sei (ungarisch számlaszám - siehe Beilage). Diese Nummern seien die Rechnungsnummern der ursprünglichen Rechnungen, die zwischen 1997 und 2000 gelegt worden seien. Im Jahr 2007 seien diese Rechnungen lediglich gemäß § 11 Abs. 12 letzter Satz UStG 1994 iVm § 16 Abs. 1 UStG 1994 berichtigt worden.

Da gemäß UStG-Kommentar von Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Anm. 19 zu § 16 die Wirkung von Gesetzesänderungen bei Berichtigungen so zu interpretieren sei, dass für die Berichtigung grundsätzlich die im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes geltende Rechtslage zu beachten sei, sei auch keine UID anzuführen, da diese erst bei der innerstaatlichen Lieferung ab 1.1.2003 bzw. die des Rechnungsempfängers ab 1.7.2006 erforderlich sei und auch keine fortlaufende Nummerierung, da diese erst ab 1.1.2003 verlangt werde.

Da - wie dargestellt - die Umsätze 1997 bis 2000 erfolgt seien, gälten die damaligen gesetzlichen Vorschriften auch für die Rechnungsberichtigungen. Als Empfängeradresse fungiere ein Lager in Österreich, das Herr R. betrieben habe. Demzufolge seien die Waren in seiner Verfügungsmacht von Ungarn nach Österreich eingeführt worden. Richtig sei daher, dass die Lieferungen von Herrn R. an die Bw. in Österreich ausgeführt worden seien und somit reine Inlandslieferungen darstellten.

Bereits in den Jahren 1997 bis 2000 seien die Rechnungen von der Bw. an die Firma X. AG gelegt worden, auf denen 20 % Umsatzsteuer zur Verrechnung gekommen seien. Die Umsätze wären daher schon damals in die entsprechenden Umsatzsteuererklärungen aufzunehmen gewesen.

Insgesamt sei daher die Umsatzsteuer ordnungsgemäß abgeführt worden, das heiße, in früheren Jahren. Die Vorsteuer könne daher erst später natürlich nach ordnungsgemäßer Rechnungslegung und deren Berichtigung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 iVm § 16 Abs. 1 UStG 1994 zurückgeholt werden.

In einer Gesamtbetrachtung liege also ein komplettes Veranlagungsverfahren vor, das nur aufgrund der im Gesetz vorgesehenen Veranlagungszeiträume in mehrere Teilbereiche zerfallen würde. Daher sei die Vorsteuererstattung zu gewähren und auch im fortgesetzten Verfahren abzuwickeln.

Tatsache sei daher, dass Herr G. R. in Österreich Inlandslieferungen an die Bw. in den Jahren 1997 bis 2000, das heiße nachhaltig, wiederholt und nicht nur einmalig abgewickelt habe, was gemäß Rz 188 der USt-Richtlinien und der dazu zitierten Literatur eindeutig unternehmerisch und er daher als Inlandsunternehmer anzusehen sei.

Dazu benötige er weder eine Bestätigung seiner Unternehmereigenschaft in Ungarn noch eine österreichische UID-Nummer, da zu diesem Zeitpunkt die Verhältnisse gemäß der § 11 Abs. 12 UStG iVm § 16 Abs. 1 UStG 1994 der damaligen umsatzsteuerlichen Vorschriften (nämlich vor dem 1.1.2003) ohne Ausweis der UID Geltung gefunden hätten. Die danach vom Gesetzgeber eingeführten Bestimmungen seien daher auf die Vorumsätze und deren Rechnungslegungsinhalte nicht anzuwenden. Dies ergebe sich aus dem Kommentar und der dort zitierten Literatur.

3.) Mit Antrag vom 13. November 2008 beantragte die Bw. für den Zeitraum 1-6/2008 (nochmals) den Betrag idHv. € 29.538,92. Beigefügt wurden dieselben Rechnungen wie schon dem Berufungsantrag für 1-12/2007 in Eurobeträgen und mit Rechnungsdatum „2007.03.02“ ausgestellt.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Bw. derzeit ein Berufungsverfahren über den Antrag auf Vergütung der Vorsteuern für 2007 offen habe. Bereits in den Schreiben anlässlich des Antrages selbst sowie in der Berufung sei ausgeführt worden, dass Lieferungen des Herrn G. R. an die Bw. in den Jahren 1997 bis 2000 aufgrund eines Rechtsirrtums ohne Abfuhr von EUSt nach Österreich gelangten und diese im Jahr 2007 nach einer Entscheidung des Hauptzollamtes Wien abgeführt worden sei. Daraus ergebe sich auch die Vorsteuerbelastung der Bw.

In der Anlage würde ein Antrag auf Erstattung der Vorsteuern für 2008 übermittelt, da erst heuer (siehe Berufung vom 19.5.2008) die Rechnungen - entsprechend der Bescheidbegründung der ersten Instanz zum Verfahren 2007 - geändert worden seien (die Rechnungen würden in Kopie beigelegt, die Originale sowie sämtliche anderen Unterlagen befänden sich im Akt zum Fall 2007), um den Anspruch auf Erstattung zu wahren (vgl. Rz 1831 f UStRL e contrario).

Dieses Schreiben blieb bei der Erledigung seitens des Finanzamtes unberücksichtigt, weil dieses irrtümlich beim Akt des G. R., Steuernummer 68 xyz, abgelegt worden war.

Das Finanzamt wies den Antrag 1-6/2008 mit Bescheid vom 12. Mai 2009 ab mit der Begründung, dass dem gegenständlichen Vorsteuererstattungsantrag nur Rechnungskopien (und nicht die Originale) mit Ausstellungsdatum „2007-03-02“ beigelegt worden seien.

Weiters würden die beantragten Vorsteuern nicht den Antragszeitraum 1-6/2008 betreffen.

Dagegen wurde das Rechtsmittel der Berufung mit Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat erhoben: Die Originalrechnungen seien schon einmal mit Datum 2007 eingereicht worden und seien die Beträge in Schilling-Beträgen gewesen und die Belege gelocht vom Finanzamt retourniert worden. Danach seien erneut Originale geschickt worden und zwar mit €-Beträgen (diesbezüglich befänden sich Kopien der vorgelegten Originale in den Akten des Steuerberaters der Bw.). Die Originale müsste das Finanzamt im entsprechenden Verfahren sowieso haben und müssten diese dem Finanzamt vorgelegt worden sein.

Der Antrag auf Erstattung für 2008 sei nur gestellt worden, da die Rechnungen erst 2008 berichtigt worden seien, um keine Frist bezüglich 1-6/2008 zu versäumen, sofern infolge der Berichtigung im Jahr 2008 (1-6/2008) die Vorsteuern erst zum Berichtigungszeitpunkt abzugsfähig werden würden.

Aus Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und somit Verwaltungsökonomie werde die Zusammenlegung der (Berufungs)Verfahren 1-12/2007 und 1-6/2008 beantragt und auf die Schriftsätze im Verfahren 1-12/2007 verwiesen.

4.) Mit Umsatzsteuerbescheid vom 2. Feber 2009 wurde für das Jahr 2007 Umsatzsteuer idHv. € 29.538,92 für Herrn G. R. festgesetzt, und zwar aufgrund der (berichtigten) Rechnungen vom 2.3.2007 gemäß § 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 18. Feber 2009 Berufung eingebracht und ausgeführt: Das Finanzamt habe einen Umsatzsteuerbescheid erlassen, ohne ihn näher zu begründen, außer mit dem Fettdruck der Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 Fettdruck 14 UStG mit dem Betrag von € 29.538,92.

Dies sei insoweit unrichtig, als Herr R. zwischen 1997 und 2000 Waren nach Österreich eingeführt habe. Für diese Waren habe er damals aufgrund eines Rechtsirrtums keine EUST bezahlt. Diese wurde aber in einem Verfahren des Hauptzollamtes Wien im Nachhinein vorgeschrieben. Da er diese Waren an die E. R. M. Kft. damals weiterverkauft habe (die diese dann an die X. AG in Wien geliefert habe), sei der Lieferort für all diese Verkäufe in Österreich gelegen und zwar von Herrn G. R. an die R. M. Kft.. Das habe sich allerdings erst im Zollverfahren herausgestellt.

Das heiße, die damals gelegten Rechnungen von Herrn R. an die E. R. M. Kft. seien zu berichtigen gewesen. Es handle sich um gemäß § 11 Abs. 12 UStG-Berichtigungen und zwar in sinngemäßer Anwendung des § 16 Abs. 1 UStG. Für die Berichtigung gelte § 16 insoweit, als gemäß Tz. 19 des Kommentars zur Umsatzsteuer von Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig die alten gesetzlichen Bestimmungen der Jahre 1997 bis 1999 zur Anwendung gelangten, das heiße, ohne Anführung der UID-Nummer.

Überdies sei gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Das Unternehmen umfasse die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Da Herr R. unbestrittenermaßen nachhaltig, nämlich im Zeitraum 1997 bis 2000 Waren nach Österreich verbracht habe und diese an die E. R. M. Kft. weiterverkauft habe, habe er aufgrund der Feststellungen im Zollverfahren die Rechnungen im Jahr 2007, die er ursprünglich in den Jahren 1997 bis 2000 an die E. R. M. Kft. ohne Umsatzsteuer verrechnet habe, mit sterreichischer Umsatzsteuer im Wege der Berichtigung des § 11 Abs. 12 UStG letzter Satz sinngemäß in Anwendung des § 16 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Diese Maßnahmen habe er auch vorgenommen.

Damit sei eindeutig erkennbar, dass es sich lediglich um Berichtigungen handle. Da somit keine neuen Rechnungen gelegt worden seien, greife die Steuerschuld kraft Rechnungslegung nicht. Das deswegen, da die Umsatzsteuerschuld schon in den Jahren 1997 bis 2000 vorgelegen habe.

Die Unternehmereigenschaft habe daher eindeutig im Zeitraum 1997 bis 2000 im Inland vorgelegen, und sei er daher im normalen Veranlagungsverfahren zu veranlagen. Sollte es daran liegen, dass er im Jahr 2007 keinen Antrag auf Regelbesteuerung gestellt habe, werde dieser Antrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG mit Hinweis auf den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung gestellt.

Es werde daher beantragt, die im Jahr 2007 im Zollverfahren bezahlte EUSt als Vorsteuer gleichzeitig anzuerkennen und daher keine Nachzahlung aus der Umsatzsteuer festzusetzen, sondern den Bescheid mit € 0,00 vorzuschreiben.

Dies deswegen, da die Berichtigungen der Rechnungen einerseits den Betrag von € 29.538,92 als Zahllast ergäben und andererseits die EUSt aus dem Zollverfahren, die 2007 beglichen worden sei, in Abzug zu bringen sei.

Das Berufungsverfahren dazu ist noch anhängig.

Mit Vorhalt des UFS vom 4. Mai 2011 wurde die Bw. um die Beantwortung noch offener Fragen und die Vorlage zusätzlicher Unterlagen gebeten:

„Nach der Aktenlage ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

1. In den Jahren 1997 bis 2000 führte Herr G. R., Gasse2, 1020 Wien, eingangsabgabenpflichtige Waren aus dem (damaligen) Drittland Ungarn in das Zollgebiet der EU ein, ohne diese beim Grenzzollamt zu stellen.

Nach Durchführung und Abschluss eines Zollverfahrens musste Herr R. die festgesetzte EUST entrichten; dies erfolgte im Jahr 2007.

2. Die Firma E. R. Kft. (in der Folge: Bw.) fakturierte diese von Herrn R. eingeführten Waren in den Jahren 1997 bis 2000 unter Ausweis von 20 % Umsatzsteuer an die Firma X. AG in Wien.

3. Für diese als österreichische Lieferungen fakturierten Warenverkäufe wurden seitens der Bw. weder Umsatzsteuererklärungen in Österreich eingereicht noch wurde die Umsatzsteuer entrichtet (obwohl die Umsatzsteuer in den Rechnungen ausgewiesen worden war und seitens des Rechnungsempfängers daher ein Vorsteuerabzugsanspruch bestand).

4. Im Jahr 2007 stellte Herr G. R., per Adresse Straße1/Ungarn, 11 Budapest, Rechnungen an die Bw. aus, welche 20 % Umsatzsteuer auswiesen, in Schilling ausgestellt waren und im Übrigen die Rechnungsnummern und den Rechnungsinhalt aufwiesen, welche in den Rechnungen der Bw. an die Firma X. AG in den Jahren 1997 bis 2000 enthalten waren.

Die ursprünglichen, mit dem Antrag 1-12/2007 vom 8.2.2008 zu St.Nr. cccc vorgelegten 30 Rechnungen (in Schilling) sind nochmals vorzulegen, da im Akt nur in Kopie vorhanden und diese für das Senatsverfahren benötigt werden.

5. Im Jahr 2008 wurde nochmals ein Vorsteuererstattungsantrag eingebracht. Diesmal wurden die Rechnungen aus dem Jahr 2007 in dahingehend abgeänderter Form vorgelegt, als die Schillingbeträge in Euro umgerechnet wurden.

Das Rechnungsdatum der Rechnungen „2007“ wurde beibehalten. Zeitpunkt und Art der Rechnungsberichtigung wurde in die Rechnungstexte nicht aufgenommen. Somit ist aus den vorgelegten berichtigten Rechnungen nicht ersichtlich, was genau im Verhältnis zu welcher ursprünglichen Rechnung geändert worden ist.

6. Die „Erstrechnungen“ wurden mit Vorlageantrag vom 18.2.2009 zu 1-12/2007 vorgelegt. Bei diesen handelt es sich um Rechnungen der Bw. (1997 bis 2000) in Schilling an die X. AG in Wien (mit Umsatzsteuerausweis).

7. Aus dem Vergleich der vorgelegten „Erstrechnungen“ und den als „Berichtigung der ursprünglichen Rechnung“ bezeichneten Rechnungen der Jahre 2007 bzw. 2008 ergibt sich, dass ursprüngliche Rechnungen und berichtigte Rechnungen nicht vom selben Rechnungsaussteller stammen.

8. Die Bw. hat ihre Umsätze in Österreich nicht erklärt (= Umsatzsteuer hinterzogen) und will nun im Vorsteuererstattungsverfahren Umsatzsteuer aus Rechnungen, welche sie selbst 1997 bis 2000 an ihren Leistungsempfänger ausgestellt hat und welche Rechnungen nunmehr mit einem neuen Rechnungsaussteller versehen an die Bw. selbst gerichtet worden sind.

9. In welchem Verhältnis steht Herr G. R. zur Bw.?
Ist er der Geschäftsführer, ein Angestellter, Eigentümer etc.?

10. Wo ist Herr G. R. wohnhaft und wo steuerlich erfasst?

11. Laut Aktenlage gibt es keinerlei Nachweise, dass es sich beim Rechnungsaussteller, G. R., per Adresse Straße1/Ungarn, 11 Budapest, um einen Unternehmer handelt.

Dazu wird auf den Vorhalt vom heutigen Tag im Verfahren RV/0350-G/09 (betreffend G. R., Umsatzsteuer 2007) verwiesen und alle weiteren dortigen Ausführungen.

Dieser Vorhalt lautete:

1. Laut Aktenlage gibt es keinerlei gültigen Nachweis, dass es sich beim Rechnungsaussteller, dem Berufungswerber, Herrn G. R., Straße1/Ungarn, 11 Budapest (in der Folge: Bw.), um einen Unternehmer handelt.

Weder für die Jahre der behaupteten tatsächlich ausgeführten Umsätze (1997 bis 2000) noch für die Jahre des EUST-Verfahrens (2003 folgende) und die Jahre der Rechnungsausstellungen (2007 und 2008) liegen Nachweise für die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers vor.

Bitte legen Sie daher Umsatzsteuerbescheide für die betreffenden Jahre vor, Nachweise zum Wareneingang, Eingangsrechnungen etc. (in deutscher Sprache).

Weder für Österreich noch für Ungarn wurden Nachweise einer steuerlichen Registrierung vorgelegt bzw. ist eine solche ersichtlich.

2. Es gibt lediglich EUST-Bescheide, die auf den Privatmann G. R., Gasse2, 1020 Wien, lauten (und nicht auf einen ungarischen Unternehmer), weil dieser eingangsabgabenpflichtige Waren aus dem (damaligen) Drittland Ungarn in das Zollgebiet der EU einfuhrte (für wen?), ohne diese beim Grenzzollamt zu stellen.

Es fehlt ein Nachweis, dass die Einfuhren den Bw. (als ungarischen Unternehmer) betroffen haben. Es gibt keinen Nachweis, dass das Unternehmen des Bw. die EUST-Schuld beglichen hat.

3. Es fehlen Nachweise, dass die eingeführten Waren dem Bw. zuzuordnen sind. Es gibt keine Eingangsrechnungen. Es wurde weder die Einfuhr für den Bw., noch die weitere betriebliche Verwendung ersichtlich gemacht. Es wurden weder Verkäufe des Bw. noch andere umsatzsteuerbare Vorgänge, die Waren betreffend, dem (einem) Finanzamt in Österreich erklärt.

4. Es gibt keine Rechnungen des Bw. an die E. Kft. aus den Jahren 1997 bis 2000, die berichtigt werden konnten, sondern lediglich Rechnungen der E. Kft. an die Firma X. AG in Wien aus den Jahren 1997 bis 2000.

Diese Rechnungen sind aber nicht als Rechnungen des Bw. zu werten, da sie als Rechnungsaussteller eine andere Rechtsperson (und andere Adresse; Anmerkung: vermutlich die damalige Firmenadresse der E. Kft.) aufweisen.

5. Alle Nachweise, die geeignet sind, die Aktenlage (Rechnungsausstellung durch einen Nichtunternehmer für Waren, die diesem nicht zuzurechnen sind bzw. über welche dieser nicht verfügbefugt war, da nicht von diesem erworben) sind vorzulegen."

Mit Schreiben vom 7. Juli 2011 führte die Steuerberatung zu den o.a. Vorhalten aus:

Herr G. R. (Einzelunternehmer) habe in den Jahren 1997 bis 2000 diverse optische Linsen nach Österreich importiert. Diese seien an die E. R. M. Kft. verkauft, und von dieser anschließend (wiederum im Inland) an die Firma X. AG geliefert worden.

Die Firma X. AG habe für die Umsatzsteuerschuld der E. Kft. gehaftet und habe dafür im Dezember 2003 € 29.473,97 auf das Steuerkonto FA Graz-Stadt 12345 (also eine andere als die derzeitige Steuernummer) der E. Kft. überwiesen.

Somit sei die Steuerschuld der Bw. für alle Lieferungen sehr wohl beglichen worden.

Die gewünschten Rechnungen würden im Original beigelegt (Anmerkung UFS: die Rechnungen des G. R. an die E. Kft. vom 2.3.2007 in österreichischen Schillingbeträgen wurden vorgelegt).

Die Rechnungen seien infolge eines ablehnenden Bescheides vom 28.3.2008 neu ausgestellt worden, wobei lediglich die Beträge in Euro umgerechnet worden seien. Eine Zusammenfassung werde beigelegt.

Korrekterweise handelte es sich nicht um „Erstrechnungen“ und „Berichtigungen der ursprünglichen Rechnungen“, sondern um getrennte Rechnungen für zwei verschiedene Inlandslieferungen.

Die „Erstrechnungen“ seien für die zweite Inlandslieferung der E. Kft. an die X. AG gewesen, die „Berichtigungen“ für die erste Lieferung des Herrn R. an die E. Kft.

Herr R. sei Gesellschafter der E. Kft. (80 %) und deren Geschäftsführer.

Er wohne in Budapest und sei dort auch steuerlich erfasst (siehe Bescheinigung in der Beilage; *Anmerkung UFS: Dabei handelt es sich um die Bescheinigung des Geschäftsführers eines Buchhalterbüros in Budapest, wonach Herr G. R. seit 1994 sein eigenes Unternehmen in Budapest führe. Es wurden keine Bestätigungen seitens der ungarischen Finanzbehörden vorgelegt*).

Er habe seit 1994 ein eigenes Unternehmen. Eingangsrechnungen und ähnliche Unterlagen existierten leider nicht mehr, da die Aufbewahrungsfrist dafür bereits zur Zeit des Antrages (am 1.1.2008) abgelaufen gewesen sei und die Unterlagen vernichtet worden seien.

Die EUST- Bescheide lauteten auf G. R., Wien. Herr R. sei Einzelunternehmer (er betreibe dieses in Ungarn) und sei früher auch in Wien gemeldet gewesen.

Unternehmer iSd Umsatzsteuerrechts sei jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe, wobei besonderes Augenmerk dabei auf die nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht zu legen sei (vgl. § 2 UStG). Nachhaltig sei jede Tätigkeit, die mehrmals wiederholt bzw. mit Wiederholungsabsicht begangen werde, was daher sogar bei der Veräußerung von Privatgegenständen zur Unternehmereigenschaft führen könne. Wie das Hauptzollamt Wien in einem Verfahren im Jahr 2003 festgestellt habe, habe es zwischen 1997 und 2000 dreißig Lieferungen, die alle in derselben Weise abgelaufen seien, gegeben (Import durch Herrn R., Verkauf im Inland an E., Weiterverkauf an X.). Überdies handle es sich durchwegs um optische Linsen in großer Stückzahl, was der Lebenserfahrung nach nicht für den Privatgebrauch spreche. Die Nachhaltigkeit der Tätigkeit und somit die Unternehmereigenschaft lägen daher vor. Die vorgeschriebene EUST sei im März 2007 an das Zollamt abgeführt worden.

Das Finanzamt Graz-Stadt habe 2003 die Umsatzsteuer betreffend E. zweifellos erhalten. Für Herrn R. sei für 2007 eine Umsatzsteuererklärung abgegeben worden, nachdem die EUST vorgeschrieben worden sei und sämtliche Rechnungen vorlagen, um die Angelegenheit auch auf dieser Ebene abzuschließen.

Zusammengefasst liege folgender Sachverhalt vor:

Herr R. habe Waren in Österreich an die E. Kft. geliefert, welche diese an die X. AG weiterveräußert habe. Die Umsatzsteuer für die zweite Lieferung sei 2003 von der X. namens der E. Kft. ans Finanzamt abgeführt worden. Der der ersten Lieferung zugrunde liegende Sachverhalt habe erst im Jahr 2007 aufgeklärt werden können (Verfahren beim Zollamt). Daher seien die Rechnungen für die erste Lieferung erst in diesem Jahr ausgestellt worden. Herr R. habe 2007 die EUST gezahlt und habe die gelegten Rechnungen in eine Umsatzsteuererklärung aufgenommen. Daraus sei ersichtlich, dass eine durchgehende Unternehmerkette existiert habe, innerhalb derer die Waren verkauft worden seien. Die Umsatzsteuer für die erste Lieferung sei ebenso wie diejenige für die zweite Lieferung abgeführt worden. Da innerhalb der Unternehmerkette aufgrund der Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Netto-Allphasen-Umsatzsteuer die Steuer der Vorstufe keine Kostenposition darstellen solle, seien die Rückerstattungsanträge gestellt worden.

In der am 25. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. ergänzend ausgeführt:

Es habe ursprüngliche Rechnungen an die Bw. gegeben, und zwar ohne Umsatzsteuer. Diese Rechnungen seien nicht mehr vorhanden und in den Jahren der Lieferungen (1997 bis 2000) ausgestellt worden. Diese Rechnungen seien von Herrn R. im Jahr 2007 berichtigt und sei 20

% Umsatzsteuer ausgewiesen worden. Diese Rechnungen seien in Schillingbeträgen ausgestellt worden.

Die Rechnungen aus dem Jahr 2007 des Herrn R. an die Bw., die mit „Berichtigung der ursprünglichen Rechnungen“ bezeichnet sind, orientieren sich hinsichtlich der Rechnungsnummerierung an der Rechnungsnummerierung der Rechnungen der Bw. an die X. AG.

Auf Befragen gab der steuerliche Vertreter an, dass ihm nicht bekannt sei, wer der Lieferant der Linsen an Herrn R. in Ungarn war. Das Lager des Herrn R. habe sich an seiner Wohnadresse, Gasse 2, 1020 Wien, befunden. Die optischen Linsen seien in Wien an die Bw. verkauft und an die X. AG geliefert worden. Es habe daher nur einen einzigen tatsächlichen Transport gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird festgestellt:

Bei der Berufungswerberin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach ungarischem Recht mit Sitz in Budapest, die optische Linsen herstellt. Deren Geschäftsführer ist Herr G. R., der weiters zu 80 % an der Gesellschaft beteiligt ist. Der Geschäftsführer hat auch einen (aufrechten) Wohnsitz in Österreich.

In den Jahren 1997 bis 2000 hat Herr R. optische Linsen von Ungarn nach Österreich verbracht, ohne diese Einfuhren ordnungsgemäß zu verzollen (Ungarn war bis 1. Mai 2004 als Drittstaat zu behandeln und Einfuhren aus Ungarn unterlagen der EUSt bzw. anderen zollrechtlichen Abgaben).

Das Hauptzollamt Wien setzte daher die Einfuhrzollschuld mittels Bescheiden vom 14. Februar 2003 fest, welche schließlich nach einem langen Rechtsstreit im März 2007 vom Rechtsvertreter des Herrn R. in dessen Namen auf dessen Abgabenkonto (beim Zollamt) entrichtet wurde.

Diese eingeführten optischen Linsen waren in den Jahren 1997 bis 2000 von der Bw. (einer Kapitalgesellschaft und nicht von Herrn R. als Einzelunternehmer) an die Firma X. AG in Wien fakturiert worden mit Umsatzsteuerausweis idHv. 20 % (in Summe ergab dies laut Aufstellung der Bw. Umsatzsteuer idHv. umgerechnet € 29.538,76 (errechnet aus der Bruttosumme idHv € 177.232,59)).

Umsätze erklärt oder Umsatzsteuererklärungen eingereicht hat die Bw. in all den Jahren zu keiner Zeit. Es erfolgte lediglich einmal eine (haftungsbefreiende) Zahlung der Firma Leica AG nach § 27 Abs. 4 UStG 1994 auf die Steuernummer der Bw. (12345) beim Finanzamt Graz-Stadt. Am 5.12.2003 langten € 28.088,96 am Abgabenkonto der Bw. ein, welcher Betrag als Umsatzsteuer 10/03 verbucht wurde. Nach den Angaben der steuerlichen Vertretung handelt es sich dabei um die von der Bw. in Rechnung gestellte Umsatzsteuer aus den Rechnungen

1997 bis 2000. Anzumerken ist allerdings, dass es sich beim eingezahlten Betrag um einen betragsmäßig niedrigeren Betrag als die Umsatzsteuer laut Rechnungen handelt und es bleibt offen, warum Umsatzsteuer, die in den Jahren 1997 bis 2000 in Rechnung gestellt wurde, erst 2003 abgeführt worden ist.

Herr R. stellte als angeblicher ungarischer Einzelunternehmer einen Antrag auf Vorsteuererstattung mit Antrag vom 12. Juni 2007 für 1-3/2007 und wollte entrichtete EUST in einer Höhe von € 30.156,11 vergütet bekommen. Da er aber weder eine gültige (ungarische) Unternehmerbescheinigung noch Nachweise dafür vorlegte, dass die Einfuhren für ihn als Einzelunternehmer erfolgt waren bzw. was mit den eingeführten Waren weiter geschehen war, wurde sein Antrag (rechtskräftig) abgewiesen.

Daraufhin brachte die Bw., also die Kapitalgesellschaft, dessen Geschäftsführer Herr R. ist, einen Antrag auf Vorsteuererstattung vom 8. Feber 2008 für 1-12/2007 ein und begehrte einen Betrag von € 29.437,41.

Dieser Betrag resultierte aus Rechnungen, die Herr G. R., Straße1/Ungarn, 11 Budapest (also mit der identen Adresse unter der auch die Bw. aktuell firmiert) mit 2.3.2007 erstmals an die Bw. ausgestellt hatte. Diese Rechnungen waren (wörtlich) als *„Berichtigung der Ursprüngliche Rechnung“* betitelt und wurden zunächst in österreichischen Schilling ausgestellt.

Als ursprüngliche Rechnungen waren die Rechnungen der Bw. an die Firma X. AG in den Jahren 1997 bis 2000 gemeint (was letztlich auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2011, Seite 2, 2. Absatz zugegeben wird: *„Korrekterweise handelte es sich nicht um ‚Erstrechnungen‘ und ‚Berichtigungen der ursprünglichen Rechnungen‘, sondern um getrennte Rechnungen für zwei verschiedene Inlandslieferungen. Die ‚Erstrechnungen‘ waren für die zweite Inlandslieferung der Bw. an die X. AG, die ‚Berichtigungen‘ für die erste Lieferung des Herrn R. an die Bw.“*).

Diese Feststellung vermag auch nicht durch die Behauptung des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung als unrichtig erkannt werden, wonach es ursprüngliche Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis des Herrn R. an die Bw. bereits in den Jahren 1997 bis 2000 sehr wohl gegeben habe, diese aber nicht mehr vorhanden seien.

Zum einen widerspricht diese Behauptung den diesbezüglichen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2011, Seite 2, 2. Absatz und den als Beilage zum Vorlageantrag vom 18. Feber 2009 als „Erstrechnungen“ vorgelegten Rechnungen, welche solche von der Bw. an die Firma X. AG waren.

Zum anderen widerspricht dies den Ausführungen der Bw., wonach der den Erstlieferungen von Herrn R. an die Bw. zugrundeliegende Sachverhalt erst im Jahr 2007 (im Zuge des Zollverfahrens) geklärt werden konnte und die Rechnungen erst im Jahr 2007 ausgestellt

wurden.

Zu verweisen ist auch auf die Berufungsentscheidung vom 15.1.2007, GZ ZRV/0003-Z1W/05, bestätigt durch das Erkenntnis des VwGH vom 10.7.2008, VwGH 2007/16/0025, aufgrund welcher in sachverhältnismäßiger Hinsicht feststeht, dass sich Herr R. im Zollverfahren dahingehend verantwortete, dass er nicht derjenige gewesen sei, der die Lieferung der Waren durchgeführt habe, sondern die Bw. sei als Lieferant aufgetreten. Zudem war in diesem Verfahren festgestellt worden, dass es sich bei den vorgefundenen Linsen um (von der Firma X. bei der Bw.) bestellte Ware (also keineswegs um zollfreie Muster) gehandelt hat.

Um es also noch einmal klarstellend zu verdeutlichen: Herr R. (als angeblicher ungarischer Einzelunternehmer) hatte nie "ursprüngliche Rechnungen" an die Bw. über in Österreich erfolgte Inlandslieferungen ausgestellt, sondern erstmals im Jahr 2007 Rechnungen an die Bw. gelegt, die inhaltlich ident zu den Rechnungen der Bw. an die Firma X. AG der Jahre 1997 bis 2000 waren - die Rechnungen unterschieden sich lediglich hinsichtlich des Namens und der Adresse des Rechnungsausstellers, des Rechnungsempfängers und des Ausstellungsdatums. Die Rechnungen des Jahres 2007 wiesen beim Rechnungsaussteller G. R. die im Jahr 2007 aktuelle Firmenadresse der Bw. aus. Die Rechnungen an die X. AG der Jahre 1997 bis 2000 beinhalteten offensichtlich die damals aktuelle Firmenanschrift der Bw..

Diese erstmals im Jahr 2007 ausgestellten Rechnungen des Herrn R. berichtete dieser im Jahr 2008 (ohne das Datum, die Art oder den Umstand der Berichtigung ersichtlich zu machen), indem er die Schilling-Beträge in Euro-Beträge umrechnete. Jene Rechnungen wurden im Berufungsverfahren der Bw. zum Zeitraum 1-12/2007 eingereicht, und die Vorsteuer daraus zusätzlich auch in einem neuerlichen Erstattungsantrag der Bw. zu 1-6/2008 begehrt. Auf den Umstand, dass die Rechnungen „entsprechend der Bescheidbegründung der ersten Instanz zum Verfahren 2007" im Jahr 2008 geändert worden waren, wurde hingewiesen.

Nach Prüfung aller vorgelegten Unterlagen und der Aktenlage ist festzustellen, dass es für die Behauptung der Bw., Herr R. habe an sie in den Jahren 1997 bis 2000 steuerpflichtige Inlandslieferungen erbracht, die erst im Jahr 2007 fakturiert wurden, keinerlei stichhaltige Nachweise gibt.

Die Rechnungen des Herrn R. sind der Versuch, die ihm im Zollverfahren vorgeschriebenen Eingangsabgaben über das Unternehmen der Bw. als Vorsteuer zurückzuerhalten. Es lagen den Rechnungen keine realen oder auch nur gewollten Liefergeschäfte zwischen Herrn R. und der Bw. zugrunde.

Die Lieferungen fanden zwischen der Bw. und der Firma X. AG statt. Die Einfuhren wurden bei den Zollbehörden nicht ordnungsgemäß angemeldet, daher kam es zur Vorschreibung der EUSt bei Herrn R., der sich im Übrigen im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem

Spruchsenat des Zollamtes Wien weitgehend geständig zeigte und welches Verfahren mit Erkenntnis vom 17. Juni 2003 zu einem Schuldspruch wegen Schmuggels führte.

Die Bw. bzw. Herr R. konnten keine tauglichen Nachweise für den behaupteten Sachverhalt vorlegen (keine Eingangsrechnungen über einen etwaigen Linseneinkauf des Herrn R. oder Abgabenerklärungen im Zusammenhang mit den behaupteten Lieferungen, kein Unternehmensnachweis in Ungarn von einer Finanzbehörde. Die Bestätigung eines Buchhaltungsbüros aus Budapest kann hier keineswegs als ausreichend angesehen werden, bzw. kann die Erklärung auch so verstanden werden, dass Herr R. als Geschäftsführer der Bw. ein Unternehmen in Budapest führt.).

Abgabenerklärungen waren in Österreich zu keiner Zeit eingereicht worden. Hätte Herr R. tatsächlich Inlandslieferungen in all den Jahren durchgeführt, hätten diese erklärt werden müssen, bzw. wäre ein allfälliges Lager in Österreich als Betriebsstätte zu erfassen gewesen. Zudem hätte er die gelieferten Waren zuvor (von der die Linsen erzeugenden Bw.) auch erwerben müssen, um diese weiterliefern zu können.

Es erscheint auch in Kenntnis üblicher wirtschaftlicher Abläufe nicht nachvollziehbar, dass Herr R. die vom Unternehmen der Bw. gefertigten optischen Linsen, welche von der X. AG bei der Bw. bestellt worden waren, als Einzelunternehmer erworben und nach Österreich eingeführt haben soll, um diese dann um den der Höhe nach genau gleichen Preis an die Bw. (in Form einer Inlandslieferung) zu verkaufen, den diese bereits zuvor der Firma X. AG in Rechnung gestellt hat.

Tatsächlich hat es nur die Lieferungen der Bw. an die X. AG gegeben und nachträgliche Rechnungsausstellungen des Herrn R. an die Bw., um die ihm für nicht deklarierte Drittlandseinfuhren vorgeschriebene EUSt als Vorsteuer abzugsfähig zu machen.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. 279/1995 in der entscheidungswesentlichen Fassung BGBl. II 384/2003, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durchzuführen, wenn der Unternehmer u.a. im Erstattungszeitraum keine Umsätze ausgeführt hat.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, 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.

§ 11 UStG 1994 idF BGBl. I 103/2005 lautet:

Abs. 1: Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

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. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
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 (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
 - eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (*BGBl. I 2003/71 ab 1.1.2003*).

....

Abs. 12: Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung

entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Abs. 14: Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

§ 16 UStG 1994:

Abs. 1: Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Abs. 2: Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

In den berufungsgegenständlichen Fällen ist der Vorsteuerabzug bereits zu verweigern, da keine dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen vorliegen.

Wie in sachverhaltsmäßiger Hinsicht oben festgestellt wurde, liegen für den Berufszeitraum 1-12/2007 keine berichtigten Rechnungen des Rechnungsausstellers vor, sondern Rechnungen, die erstmals mit 2.3.2007 ausgestellt worden sind und Lieferungen der Jahre 1997 bis 2000 betreffen.

Die Rechnungen weisen keine dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte UID-Nummer des Rechnungsausstellers nach § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 auf. Sie können eine solche auch gar nicht enthalten, weil der Rechnungsaussteller weder in Österreich noch in Ungarn als Unternehmer steuerlich erfasst ist.

Überdies lagen den Rechnungen keine realen Liefergeschäfte zugrunde. Es wurden Scheingeschäfte fakturiert. Damit fehlt es auch am Erfordernis des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, wonach die von einem anderen Unternehmer für die im Inland für das Unternehmen der Bw. ausgeführte Leistung in einer Rechnung ausgewiesen werden muss.

Die Rechnungen, welche für den Berufszeitraum 1-6/2008 vorgelegt wurden, begründen aufgrund des Ausstellungsdatums „2.3.2007“ keinen Vorsteuererstattungsanspruch für das Jahr 2008. Der Umstand und die Vornahme der Berichtigung im Jahr 2008 gehen aus den Rechnungen nicht hervor.

Sie weisen im Übrigen dieselben (formellen und inhaltlichen) Mängel wie die ursprünglich

ausgestellten Rechnungen auf und ist auf die Ausführungen zum Berufungszeitraum 1-12/2007 zu verweisen.

Selbst wenn die Rechnungen formell ordnungsgemäß ausgefertigt worden wären, müsste der Vorsteuerabzug versagt werden, da es am Erfordernis der Leistungen eines Unternehmers für das Unternehmen der Bw. fehlt.

Obwohl nicht mehr entscheidungswesentlich wird auf den Einwand, die Umsatzsteuer sei in früheren Jahren ordnungsgemäß abgeführt worden und die Vorsteuer könne nach Berichtigung der Rechnungen gemäß § 11 Abs.12 iVm § 16 Abs. 1 UStG 1994 zurückgeholt werden, zur Klarstellung eingegangen:

Eine ordnungsgemäße Umsatzsteuerentrichtung ist nicht ersichtlich. Die Bw. hat überhaupt keine Umsatzsteuererklärungen in den Jahren 1997 bis 2000 abgegeben trotz Inrechnungstellung von österreichischer Umsatzsteuer. Die Zahlung auf das Konto der Bw. im Dezember 2003 seitens der Firma X. AG ist den berufsgegenständlichen Rechnungen weder betragsmäßig noch datumsmäßig eindeutig zuzuordnen.

Selbst wenn im Jahr 2007 berichtigte Rechnungen (und keine Erstrechnungen) an die Bw. ausgestellt worden wären, müssten diese die Erfordernisse des § 11 UStG 1994 in der für das Jahr 2007 geltenden Fassung erfüllen.

Zu verweisen ist auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 8.4.1991, 90/15/0071 zu den Erfordernissen einer ordnungsgemäßen Berichtigung, wonach es einer „entsprechenden Berichtigung“ einer Rechnung bedarf, in der Gegenstand und Inhalt der Berichtigung in eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Weise zum Ausdruck kommen müssen.

Von einer Berichtigung iSd § 11 Abs. 12 UStG 1994 wäre nur dann auszugehen, wenn die Rechnung hinsichtlich eines gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrages, der ursprünglich fälschlicherweise fakturiert wurde, berichtigt wird. Nur dann käme § 16 Abs. 1 UStG 1994 zur sinngemäßen Anwendung. Das bedeutet aber lediglich, dass einerseits der leistende Unternehmer seine Steuerschuld korrigieren darf und andererseits der Leistungsempfänger den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug korrigieren muss. Zum anderen ergibt sich aus dem Verweis auf § 16 Abs. 1 UStG 1994, dass diese Korrektur für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Berichtigung durchgeführt wurde (Wirkung ex nunc), vgl. Ruppe, UStG³, § 11 Tz 137.

Dass damit die geltenden Vorschriften für die Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Rechnung im Zeitpunkt der Berichtigung nicht anzuwenden wären, ist weder dem Gesetz noch der zitierten Kommentarstelle in der Berufung (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar, Anm. 19 zu § 16) zu entnehmen.

Werden Rechnungen berichtigt, ist nach den geltenden gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich der Rechnungserfordernisse im Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung vorzugehen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 25. November 2011