



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/2255-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vom 9. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 15. November 2005 betreffend Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Jahr 2001 Einkünfte als Rechtsanwalt und aus Vermietung und Verpachtung.

Die Veranlagung der Umsätze des Jahres 2001 erfolgte mit Umsatzsteuerbescheid vom 26. Juni 2003 erklärungsgemäß. Eine in den Jahren 2004 und 2005 erfolgte – u.a. das Streitjahr 2001 betreffende - abgabenrechtlichen Prüfung ergab in Tz. 7 des BP-Berichtes vom 7. November 2005 u.a. folgende Feststellungen:

„Tz. 7 Vorsteuerkürzung B. 2001“

Im Jahr 2001 waren betreffend des Objektes B. folgende Vorsteuerbeträge mangels Vorliegen einer Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (Namen und Anschrift des Abnehmers der Lieferung und Leistung waren falsch) durch die Bp. wie folgt zu kürzen:

	2001 (in ATS)
--	---------------

Fa. C. D. (Rg. 22947 v. 15.05.)	69.141,68
Fa. E. (Rg. 1226 v. 31.05.)	556,96
Fa. E. (Rg. 1225 v. 31.05.)	11.206,47
Fa. E. (Rg. 1227 v. 31.05.)	4.376,88
Fa. E. (Rg. 1224 v. 31.05.)	986,86
Fa. E. (Rg. 1228 v. 31.05.)	10.626,17
VSt.-Kürzung = Gewinnmind. lt. Bp.	96.895,02"

Aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgte mit Bescheid vom 15. November 2005 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und mit gleichem Datum eine neue Sachentscheidung, nach der u.a. die Vorsteuern aus der Rechnung der Firma C. D. nicht anerkannt wurden.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 9. März 2006 innerhalb der verlängerten Berufungsfrist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht, die sich gegen die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge aus Gründen der nicht korrekten Rechnungsanschrift wendet. Da der Rechnungsaussteller mittlerweile umgegründet worden sei und sich inzwischen im Konkurs befnde, habe es einige Zeit in Anspruch genommen, bis eine Rechnungskorrektur ausgestellt werden konnte. Entsprechend einer beiliegenden Kopie und einem Schreiben vom 6. März 2006 habe Dr. F. als Masseverwalter der C. GmbH, der Rechtsnachfolgerin der C. D. , als rechtlicher Vertreter die Rechnung berichtigt. Nunmehr liege eine auf den Bw. korrigierte Rechnung mit folgendem Inhalt vor:

„RECHNUNG 22847 vom 15.5.2001“	
Herrn RA Bw. adr1	
<i>Lieferung einer Lüftungsanlage inkl. Wärmerückgewinnung samt Montage im Standort Shop-Cafe, G.../B.</i>	
	ATS 360.000,00
20 % USt	ATS 72.000,00
Summe	ATS 432.000,00 (€ 31.934,66)“

Mit Schreiben vom 6. Juli 2006 gab Dr. H. als Masseverwalter der I. J. GmbH dem Finanzamt bekannt, dass er weder von der Firma C. noch von Herrn Bw über eine erst jetzt vorgenommene Korrektur einer Rechnung aus dem Jahr 2001 (Rechnungsempfänger statt J. GmbH nunmehr bw als Treuhänder) informiert worden sei. Prinzipiell sei dem MV aber die Problematik der Treuhandschaft bekannt. Im Übrigen habe die Firma C. im Konkurs keine Forderungen angemeldet, sodass für den MV Buchungen von Rechnungen aus dem Jahr 2001 nicht generell relevant seien. Es werde aber angenommen, dass die im Jahr 2001 an die nunmehrige Gemeinschuldnerin ausgestellte C. -Rechnung damals von bw (als Treuhänder) bezahlt worden sei. Es bestehe nunmehr die Möglichkeit, dass Herr Rechtsanwalt bw in Folge der nun vorgenommenen Korrektur des Adressaten die Vorsteuer aus der neuen Rechnung geltend mache. Dem Masseverwalter sei nicht bekannt, er halte es aber für wahrscheinlich, dass 2001 die J. GmbH als Rechnungsempfänger die Vorsteuer bereits geltend gemacht haben sollte. Nachdem die Firma C. kein Konkursgläubiger sei, war vom Masseverwalter bzw. vom Finanzamt auch keine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Sollte aber durch die neuerliche Geltendmachung des Vorsteuerguthabens durch den Treuhänder eine Konkursforderung des Finanzamtes in Höhe der Vorsteuer aus 2001 gegenüber der Gemeinschuldnerin entstehen, so würde diese Forderung vom Masseverwalter zur Gänze bestritten werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2006 wurde vom Finanzamt folgendermaßen begründet:

„Eine vom leistenden Unternehmer vorzunehmende Berichtigung einer Rechnung kann in der Weise erfolgen, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Berichtigungen vorgenommen werden oder eine berichtigte Rechnung zur ursprünglichen Rechnung ausgestellt wird. Dabei muss die berichtigte Rechnung dem Leistungsempfänger nachweislich zukommen. Laut Aktenlage ist dem Leistungsempfänger eine Rechnungsberichtigung nicht zugekommen, weshalb der Vorsteuerabzug von 72.000,00 für die Rechnung vom 15.05.2001 zu versagen und die Berufung abzuweisen war.“

Der Vorlageantrag vom 2. September 2006 wurde vom Bw. wie folgt begründet:

„In der Begründung des abweisenden Bescheides wird angeführt, dass dem Leistungsempfänger, das wäre lt. Sicht der Finanzverwaltung die I. J. GmbH, eine Rechnungsberichtigung nicht zugegangen ist. Wie beiliegender eidesstättiger Erklärung von Frau I. J. (nunmehr K.) zu entnehmen ist, hat die Rechnung der Firma C. GmbH & CoKG nie Eingang in die Buchhaltung der I. J. GmbH gefunden, und wurde daher auch dort nie die Vorsteuer geltend gemacht.

Da somit nachgewiesen wurde, dass Herr bw als Leistungsempfänger anzusehen ist, ersuche

ich um Gewährung des Vorsteuerbetrages besagter Rechnung wie in der Berufung vom 9. März 2006 beantragt.“

Eine beiliegende eidesstättige Erklärung, unterfertigt von Frau I. L. mit Datum 25. August 2006, M., hat folgenden Inhalt:

„Ich, I. J. (nunmehr L.) als damalige Geschäftsführerin der I. J. GmbH (FN 123x) erkläre hiermit an Eides statt, dass ich im Jahre 2001 im Standort B., Shop-Cafe, Adr3 einen Cafe-Restaurantbetrieb eröffnet habe. Die diesbezüglichen Herstellungs- und Installationsarbeiten wurden von RA Bw. in Auftrag gegeben und finanziell abgewickelt. Im konkreten hat die Firma C., wie mir mitgeteilt wurde, die Lüftungsanlage errichtet. Die diesbezügliche Rechnung ist uns nicht zugegangen, sondern direkt Herrn RA Bw., der diese Rechnung auch tatsächlich bezahlt hat. Ich darf an Eides statt versichern, dass die I. J. GmbH die in dieser Rechnung enthaltene Vorsteuer niemals geltend gemacht hat und auch nicht im Besitz einer diesbezüglichen Rechnung war und ist. Ich ersuche um Kenntnisnahme.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die in der Rechnung vom 15. Mai 2001 ausgewiesene Umsatzsteuer den Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigt oder nicht. Diese Rechnung wurde insoweit berichtigt, als die ursprünglich angeführte Leistungsempfängerin I. J. GmbH durch Bw. (= Bw.) ersetzt wurde.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 über das Ausstellen von Rechnungen lautet:

Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person ausführt, auf Verlangen des anderen 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;
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 sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise

abgerechnet werden, 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.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen 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.

Streitgegenständlich wird vom Bw. ein Vorsteuerabzug aus einer Rechnung der C. D. begehrt, die ursprünglich als Leistungsempfänger die I. J. GmbH, Adr4, bezeichnete. In dem der Betriebsprüfung vorliegenden Rechnungsexemplar ist die Leistungsempfängerin „I. J. GmbH“ durchgestrichen und handschriftlich durch den Namen des Bw. ersetzt worden. Mit Schreiben vom 6. März 2006 von Dr. F. als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der C. GmbH (als Rechtsnachfolgerin der C. D.) an den Bw. wurde die Rechnung Nr. 12345 vom 15. Mai 2001 über einen Betrag von ATS 360.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer dahingehend berichtigt, als der Rechnungsadressat auf den Namen des Bw. (RA Bw. , Adr.1) lautet.

Gleichzeitig hat der Masseverwalter der I. J. GmbH (Konkurseröffnung 20. Juli 2005) Dr. H im Schreiben vom 6. Juli 2006 mitgeteilt, dass er weder von der Firma C. noch von Herrn bw über eine erst jetzt vorgenommene Korrektur einer Rechnung aus dem Jahr 2001 (Rechnungsempfänger statt J. GmbH nunmehr bw als Treuhänder) informiert wurde. Die Firma C. habe zwar im Konkurs keine Forderung angemeldet, es könne aber weder ausgeschlossen werden, dass 2001 die J. GmbH als Rechnungsempfängerin die Vorsteuer bereits geltend gemacht habe, noch dass die im Jahr 2001 an die J. GmbH ausgestellte C. - Rechnung damals von bw als Treuhänder bezahlt worden sei.

Die Vorsteuerabzugsberechtigung fällt in den Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum, in dem sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Der Vorsteuerabzug auf Grund einer Rechnung für Leistungen ist erst und nur in dem Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zugelassen, in dem sowohl die Umsätze an den Unternehmer ausgeführt als auch die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge an ihn in Rechnung gestellt sind (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, § 20, Anm. 30). Der Leistungsempfänger muss für den Vorsteuerabzug über eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 verfügen.

Werden Rechnungen durch den Rechnungsaussteller berichtigt oder ergänzt, so ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich erst für den Voranmeldungs-(Veranlagungs-)zeitraum zulässig, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (vgl. VwGH 17.9.1996, 95/14/0068). Eine Berichtigung muss gegenüber dem Leistungsempfänger vorgenommen werden, dh sie muss in einer Weise erfolgen, dass dieser erkennt, dass die dem Vorsteuerabzug zugrunde gelegte Rechnung eine Änderung erfahren hat (Ruppe, UStG 1994³, § 11 Tz. 136).

Eine "Rechnung" im Sinne des im Umsatzsteuerrecht gebrauchten Begriffes setzt Schriftform voraus; die "entsprechende Berichtigung" einer Rechnung bedarf daher ebenfalls der schriftlichen Form. Davon abgesehen können dem Gesetz keine bestimmten Formerfordernisse für die Berichtigung einer Rechnung entnommen werden.

Sind alle Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs mit Ausnahme der Rechnung gegeben, so kann ein Vorsteuerabzug erst in dem und für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Rechnung vorliegt (keine Rückwirkung auf den Leistungszeitraum: EuGH 29.4.2004, Rs C-152/02, "Terra Baubedarf"). Eine Frist für die Erfüllung dieser Voraussetzung ist nicht vorgesehen. Liegt eine Rechnung zwar vor, entspricht sie aber nicht den Anforderungen des § 11 und wird sie in der Folge berichtigt, so ist der Vorsteuerabzug erst in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt (keine Rückwirkung - VwGH 17.9.1996, 95/14/0068) (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 12, Tz 59 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Aus dem Verweis auf § 16 Abs. 1 UStG 1994 ergibt sich, dass diese Korrektur für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Berichtigung durchgeführt wurde (Wirkung ex nunc) (Ruppe, UStG 1994³, § 11 Tz. 137).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden:

Eine Berichtigung einer Rechnung mit Namen und Anschrift des Bw. als Leistungsempfänger hat durch den Rechnungsaussteller (die C. D. bzw. die Rechtsnachfolgerin C. GmbH bzw. ab Konkursöffnung am 17. Oktober 2005 durch den Masseverwalter Dr. F.) zu erfolgen. Eine Rechnungskorrektur wurde vom Masseverwalter Dr. F aber erst mit Schreiben vom 6. März 2006 übermittelt. Der Masseverwalter war ab 17. Oktober 2005 berechtigt als rechtlicher Vertreter der Rechnungsausstellerin eine Berichtigung der Rechnung vorzunehmen. Eine Korrektur der Rechnung durch Änderung des Leistungsempfängers auf den Bw. ist rückwirkend auf das Jahr 2001 nicht möglich, sondern entfaltet ihre Wirkungen erst im Jahre

2006. Es liegt damit keine ordnungsgemäße Rechnung iSd § 11 UStG 1994 vor, die im Jahr 2001 zu einem Vorsteuerabzug berechtigte.

Auf die Fragen, ob der Bw. Leistungsempfänger in einer Leistungsbeziehung mit der Firma C. war (Frage der Treuhandschaft), und ob die berichtigte Rechnung tatsächlich der ursprünglichen Leistungsempfängerin – der I. J. GmbH – zugegangen ist oder ob die strittige Rechnung der Firma C. in die Buchhaltung der I. J. GmbH Eingang gefunden hat, ist daher im streitgegenständlichen Verfahren nicht einzugehen, sondern diese Fragen wären in weiterer Folge erst einer näheren Überprüfung zu unterziehen.

Ein Vorsteuerabzug ist – auch nach Meinung des Bw. (er legt eine auf ihn ausgestellte Rechnung vor) – erst dann möglich, wenn eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 vorliegt. Da die berichtigte Rechnung vom Masseverwalter Dr. F erst im Jahre 2006 vorgelegt wurde, könnte erst in diesem Zeitpunkt eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 vorliegen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen würde.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Wien, am 14. Juli 2008