



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0625-G/10

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb&WP GmbH, Wien, vom 30. Juli 2010 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007 vom 23. Juni 2010, die Berufung vom 2. September 2009 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 3. August 2009 sowie den Vorlageantrag vom 20. Juli 2010 betreffend die Berufungsentscheidung vom 23. Juni 2010 hinsichtlich Umsatzsteuer 2008, alles Bescheide des Finanzamtes, entschieden:

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 sowie die Berufungsentscheidung hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die Berufungserberin (=Bw.) ist ein **nicht** in Österreich ansässiges Unternehmen, das Umsätze im Inland bewirkt.

Mit Eingabe vom 4. Mai 2009 reichte die Bw. die Umsatzsteuererklärung 2008 wie folgt ein:

Umsatzsteuererklärung 2008

Lieferungen, sonstige Leistungen			
-------------------------------------	--	--	--

und Eigenverbrauch	43.783.589,62			
Art. 6 Abs. 1 (innergemein schaftliche Lieferungen)		-2.005.897,97		
Gesamtbetrag		41.777.691,65		
Davon zu versteuern mit 20%		41.777.691,65	8.355.538,33	
Steuerschuld gemäß § 19 UStG 1994			50.010,51	
Innergemein schaftliche Erwerbe	25.376.437,96			
Davon zu versteuern mit 20%		25.376.437,96	5.075.287,59	
Zwischensumme			13.480.836,43	
Abziehbare Vorsteuern			-7.034.165,09	
Vorsteuern betreffend § 19 UStG 1994			-50.010,51	
Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern			-	7.084.175,60
Sonstige Berichtigungen			-0,05	
Zahllast			6.396.660,78	

Noch vor der bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuer 2008 brachte die Bw. mit Eingabe vom 29. Mai 2009 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2008 ein.

Darin teilte die Bw. die Vorsteuern laut Kennziffer 060 der Erklärung in abziehbare Vorsteuern nach Kennzahl 060, Vorsteuern aus innergemeinschaftlichen Erwerben und Vorsteuern nach § 19 UStG 1994 auf.

Korrekturen gegenüber der Ersterklärung:

Abziehbare Vorsteuern KZ 060	2.886.200,34
Vorsteuern aus innergemeinschaftlichen Erwerben	5.075.287,59
Vorsteuern nach § 19 UStG 1994	50.010,51
Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern	8.011.498,44
Zahllast	5.469.337,93
Hierauf entrichtete Vorauszahlungen	-6.396.660,78
Gutschrift	927.322,85

Der Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern erhöhte sich um 927.322,85 Euro.

Mit Vorhalt vom 5. Juni 2009 stellte das Finanzamt fest, dass die Bw. für 2007 und 2008 keine zusammenfassende Meldung (=ZM) abgegeben habe.

Das Finanzamt forderte die Bw. auf, die Vorsteuern zu belegen und eine Liste und Kopien der 20 größten Rechnungen beizulegen und Differenzen zum Mehrwertsteuer – Informations – Austauschsystem (MIAS) aufzuklären.

Mit Vorhaltbeantwortung vom 3. Juli 2009 wurden dem Finanzamt die angeforderten Unterlagen übermittelt.

Mit Bescheid vom 3. August 2009 setzte das Finanzamt abweichend von der berichtigten Erklärung die Umsatzsteuer 2008 mit einer Abgabengutschrift von 847.382,51 Euro fest.

Dadurch ergab sich eine Differenz gegenüber der Erklärung von 79.940,34 Euro. Diese wurde damit begründet, dass zwei Belege über Vorsteuern von 32.277,44 Euro und 27.662,90 Euro nicht anzuerkennen seien, da aus diesen Rechnungen nicht hervorgehe, wer Leistender und wer Leistungsempfänger sei. Es sei nicht erkennbar, ob eine Ausgangsrechnung an den Leistungsempfänger oder eine Gutschrift an den Leistenden vorliege.

Die Summe dieser gestrichenen Vorsteuern betrug 59.940,34 Euro.

Woher die restlichen Vorsteuerkürzungen gegenüber der Erklärung in Höhe von 20.000 Euro stammen, geht aus der Bescheidbegründung nicht hervor.

Mit Eingabe vom 2. September 2009 brachte die Bw. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 3. August 2009 ein.

Die Bw. führte darin aus, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes aus diesen beiden Rechnungen klar hervorgehe, dass die Bw. Leistungsempfängerin sei, weil diese darin als „KUNDE“ und das leistende Unternehmen als „VERKÄUFER“ bezeichnet würden.

Darüber hinaus beinhalteten die Abrechnungen sämtliche Merkmale einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994.

Gemäß Rz 1643 der Umsatzsteuerrichtlinien sei es bei Abrechnungen mittels Gutschriften durch den Leistungsempfänger keinesfalls schädlich, wenn der Beleg als „Rechnung“ anstatt als „Gutschrift“ bezeichnet werde.

Weiters bekämpfte die Bw. die Berichtigung der Höhe nach, da die beiden angeführten aberkannten Vorsteuerbeträge in Summe zu einer Kürzung von 59.940,34 führten, laut Bescheid aber Vorsteuerkürzungen in Höhe von 79.940,34 Euro erfolgt seien. Die sich daraus ergebende Differenz von 20.000 Euro sei durch nichts begründet und müsse es sich hier wohl um einen Irrtum des Finanzamtes handeln.

In der Folge ersuchte das Finanzamt die Großbetriebsprüfung (=in der Folge einfach Betriebsprüfung) die strittigen Gutschriften zu überprüfen.

Im Zuge dieses Auftrages führte die Betriebsprüfung eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 durch.

Laut Niederschrift vom 4. März 2010 wurden sämtliche Vorsteuern der Jahre 2005 bis 2008 in nachstehender Höhe gestrichen:

Aberkannte Vorsteuern

Jahr	Betrag
2005	394.122,15
2006	946.566,71
2007	1.340.928,54
2008	2.806.260,00
Summe	5.487.877,30

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer 2008 vom 23. Juni 2010 und strich sämtliche im Bescheid anerkannten Vorsteuern (Kennzahl 060) in Höhe von 2.806.260 Euro.

Die Vorsteuern im Ausmaß von 2.886.200,34 Euro (KZ 060) betreffend die an die Bw. fakturierte österreichische Umsatzsteuer wurde im angefochtenen Bescheid pauschal gestrichen. Die restlichen Vorsteuern beziehen sich auf innergemeinschaftliche Erwerbe der Bw. und Leistungen mit Übergang der Steuerschuld nach § 19 UStG 1994.

Mit Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 30. Juli 2010 beantragte die Bw. die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2008 (Berufungsvorentscheidung) und Neufestsetzung unter Anerkennung von Vorsteuern laut Erklärung in Höhe von 2.886.200,34 Euro.

Die Vorsteuerkürzungen der Betriebsprüfung wurden in der Niederschrift wie folgt begründet:

1) „lückenhafter“ Kontenplan

Niederschrift der Betriebsprüfung:

Seitens der Bw. sei ein Kontenplan vorgelegt worden, der angeblich sämtliche weltweit verwendeten Konten beinhalte. Die Betriebsprüfung habe jedoch festgestellt, dass von mindestens einem Konto Vorsteuern geltend gemacht worden seien, welche im Kontenplan nicht enthalten gewesen seien.

Ausführungen der Bw.:

Die Bw. führt aus, dass die Anmerkungen der Bw. zum Punkt "lückhafter Kontenplan" für sie nicht nachvollziehbar seien. Die Bw. vermute, dass diese Bemerkung darauf gründe, dass man der Prüferin zuerst den in Deutschland verwendeten Kontenplan gezeigt habe und es sei denkbar, dass einzelne Konten darauf nicht angeführt seien, welche von der Bw. bebucht würden. Dieser Punkt sei im Zuge der "Schlussbesprechung" erläutert worden und habe man der Bw. die Vorlage des sehr umfangreichen und mit englischen Bezeichnungen versehenen gesamten Konzernkontenplan angeboten. Die Prüferin sei aber auf dieses Angebot nicht eingegangen. Des weiteren legte die Bw. zur Vervollständigung einen Auszug aus dem SAP System der Sparte 2235 aller im Jahr 2008 bebuchten Konten mit Österreich-Bezug vor (Anlage 1).

2) Konten:

Niederschrift Betriebsprüfung

Die Bw. habe die von der Betriebsprüfung abverlangten Konten nicht vorlegen können. Da auch die Aufzeichnungen und Listen keine Kontonummern beinhalteten, sei eine kontenmäßige Zuteilung der Vorsteuern nicht möglich gewesen. Dies bedeute, dass bei Rechnungsmängeln im Sinne des § 11 UStG 1994 eine Überprüfung sämtlicher anderer auf diesem Konto verbuchten Belege bzw. Rechnungen nicht möglich gewesen sei.

Ausführungen der Bw.:

Laut Bw. würden ihre Bücher auf SAP mit einem gesonderten "Buchungskreis" pro Sparte

geführt. Jeweils am Monatsende würden die Ergebnisse der einzelnen Sparten zusammengeführt, um die Umsatzsteuervoranmeldungen vorzubereiten. Jeder Buchungskreis werde historisch bedingt verschieden aufgesetzt; die Sparte RU 0493 werde auf einem anderen SAP System ("GEMS") abgewickelt als die Sparten RU 0572 und 2235 ("STRIPES"). Auch die Sparte SPA sei anders aufgesetzt. Aus diesem Grund würden in den einzelnen Sparten auch unterschiedliche Steuerkennzeichen (so genannte "tax codes" -siehe die Liste der Codes für die einzelnen Sparten in Anlage 2/1) verwendet. Die Summe der inländischen Vorsteuern ergebe sich aus einer Auswertung nach „tax codes“ für die einzelnen Sparten. Aus diesen Auswertungen (Einzeltransaktion, gegliedert nach Steuerschlüssel), die der *Prüferin* für *sämtliche Zeiträume* elektronisch übermittelt bzw. in Hardcopy übergeben worden seien, ergebe sich eine unmittelbare Verknüpfung zu den entsprechenden Vorsteuerbelegen.

Damit sei die Überprüfung der im Prüfungszeitraum beantragten Vorsteuern durch entsprechende Anforderung der Belege auf Einzelbelegbasis möglich. Die Betriebsprüferin habe auch eine Reihe von Eingangsrechnungen angefordert und erhalten und sei damit in der Lage gewesen, sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (formelle Rechnungsbestandteile sowie Details zu den bezogenen Vorleistungen) zu überprüfen und mit den angemeldeten Vorsteuern abzustimmen. Aufgrund der SAP Auswertungen sei eindeutig ersichtlich, dass die fraglichen Belege Eingang in die Buchhaltung gefunden hätten.

3) fehlende Belege

Niederschrift Betriebsprüfung:

Einige von der Betriebsprüfung abverlangten Belege seien nicht vorgelegt worden.

Ausführungen der Bw.:

Laut Bw. könne die Feststellung in der Niederschrift, dass einige einzelne seitens der Betriebsprüfung abverlangte Belege nicht beigebracht worden seien, keine Begründung für ein generelles Aberkennen des Vorsteuerabzuges, sondern gegebenenfalls nur für das Aberkennen einzelner, nicht belegbarer Vorsteuerbeträge sein. Des Weiteren lasse die Prüferin eine Aufstellung vermissen, welche Belege nun noch fehlten und in welcher Weise diese entscheidungsrelevant für die Frage des Vorsteuerabzugs seien.

4) nichtsteuerbare Lieferungen und Leistungen

Niederschrift der Betriebsprüfung

Seitens der Betriebsprüfung sei die Vorlage sämtlicher Rechnungen über „nicht steuerbare Lieferungen und Leistungen“ verlangt worden. Die Bw. habe daraufhin 10 derartige Rechnungen vorgelegt. Im Zuge der Prüfung sei man jedoch auf weitere Rechnungen über „nicht steuerbare“ Umsätze gestoßen. Mangels vorgelegter Konten und vorgelegter konkreter Aufzeichnungen sei der Betriebsprüfung die Überprüfung sämtlicher als „nicht steuerbar“ gebuchten Lieferungen und Leistungen nicht möglich gewesen.

Darüber hinaus seien die „nicht steuerbaren Lieferungen und Leistungen“ auch *nicht* in der *Umsatzsteuererklärung* erfasst worden, wodurch eine wertmäßige Erfassung und in weiterer Folge Überprüfung dieser an Hand der Erklärung nicht möglich gewesen sei.

Ausführungen Bw.:

Die Bw. weist darauf hin, dass die Steuerbarkeit von Leistungen keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug habe.

5) Weiterverrechnung von innergemeinschaftlichen Erwerben an österreichische Endkunden:

Niederschrift der Betriebsprüfung:

Die *Weiterfakturierung* der innergemeinschaftlichen Erwerbe an die österreichischen Endkunden – und zwar die 10 Rechnungen mit den höchsten Beträgen pro Jahr – hätten nicht nachgewiesen werden können.

Ausführungen Bw.:

Es sei fraglich, welchen Einfluss diese Feststellung auf die Abzugsfähigkeit der inländischen Vorsteuern habe.

Dennoch lege die Bw. in ihrer Berufung in Anlage 4 für jedes Jahr des Prüfungszeitraumes - jeweils 10 betragsmäßig hohe Eingangsrechnungen über innergemeinschaftliche Erwerbe in Österreich sowie die dazugehörigen Ausgangsrechnungen an österreichische Kunden bei. Zur besseren Übersicht seien die Rechnungen in einer Excel Tabelle zusammengefasst, welche ebenfalls beigelegt werde. Aus diesen Aufstellungen sei anhand der Auftragsnummern und/oder der internen Lieferscheinnummern - die sich sowohl auf den Eingangsrechnungen als auch auf den Ausgangsrechnungen befänden - der Warenweg und die Weiterverrechnung der nach Österreich verbrachten Waren eindeutig nachvollziehbar ist.

6) Verkauf des Öllagers

Niederschrift der Betriebsprüfung:

Laut Auskunft der Bw. habe EAG als Inhaberin des Öllagers in der nnn dieses an die Bw. verkauft, welche ihrerseits das Öllager an die deutsche GmbH&Co.KG , weiterverkaufte. Die Bw. habe diese Transaktion als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt.

Für diese steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung fehlten jedoch folgende im Art. 7 der Verordnung innergemeinschaftliche Lieferung , BGBI II Nr. 406/1996 geregelten Voraussetzungen:

- der Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen gemäß § 1 ff und
- der Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen gemäß § 5 ff

Dieser Nachweis in Form von Transportbelegen, Ausfurnachweisen, Abholbestätigungen, Lieferscheinen, etc. habe nicht erbracht werden können.

Die Bezug habenden Kaufverträge seien ebenfalls nicht vorgelegt worden.

Ausführungen der Bw.:

Dieser Punkt beziehe sich laut Bw. auf den Nachweis für vom Unternehmen ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen und habe keinerlei Bezug zur Frage des Vorsteuerabzugs für bezogene Leistungen. Dennoch nehme die Bw. dazu Stellung:

Im Öllager nnn seien von der EAG gesetzlich vorgeschriebene Mindestreserven an Mineralölen gelagert gewesen. Im Zuge der Aufhebung dieser gesetzlichen Vorgaben habe die EAG an die Bw. als Vertriebsgesellschaft für den MM-Konzern in Europa im Zeitraum 9-12/2008 sowie im ersten Quartal 2009 *Produkte* verkauft, die die Bw. *ihrerseits* an die GmbH&Co.KG in Deutschland weiterveräußerte. Letztere habe das Mineralöl in Tranchen per Binnentankschiff nach Deutschland bzw. nach Ungarn verbracht. Es habe sich dabei um Abhollieferungen gehandelt. Das heißt die Ware sei ab Lager nnn zur Verfügung gestellt worden.

EAG habe den Verkauf der verrechneten Lagerware als, ruhende' Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 mit österreichischer Umsatzsteuer abgerechnet. Die Verkäufe der Bw. an GmbH&Co.KG seien von der Bw. als „bewegte“ Lieferungen nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 UStG 1994 als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen abgerechnet worden, da die Ware in einen anderen EU Mitgliedstaat verbracht worden sei.

Der Versendungsnachweis habe zwar im laufenden Betriebsprüfungsverfahren zunächst nicht vorgelegt werden können, werde aber nunmehr mit der Berufung nachgereicht.

7) Transportrechnungen

Niederschrift der Betriebsprüfung:

Auf Transportrechnungen des Transportunternehmens BBB scheine die ausländische Umsatzsteueridentifikationsnummer (=UID) der Bw. als Leistungsempfängerin auf. Es liege daher eine Verlagerung des Leistungsortes in das Land der UID vor. Der Leistungsort liege demnach nicht in Österreich, österreichische Umsatzsteuer sei zu Unrecht ausgewiesen worden, weshalb auch kein Vorsteuerabzug zustehe.

Gemäß Art. 3a Abs. 2 UStG 1994 habe bei Beförderungsleistungen und den damit zusammenhängenden Leistungen, die Versteuerung dort zu erfolgen, wo der Transport beginnt. Dies sei im gegebenen Fall Deutschland.

Die Bw. habe sich jedoch nur in den ersten Prüfungsjahren der Firma BBB bedient. In der Folge seien andere Transportunternehmen beauftragt worden. Die Betriebsprüfung habe über diese Leistungen vereinzelt Rechnungen gefunden. Möglicherweise seien auch andere, der Betriebsprüfung nicht bekannte Transportunternehmen beauftragt worden. Die Bw. habe die Transportrechnungen über diese Transporte nicht vorgelegt.

Auch das Aufwandskonto für Transportspesen bzw. die Kreditorenkonten seien nicht vorgelegt worden, weshalb der Gesamtbetrag der Vorsteuern aus diesem Titel geprüft habe werden könne. Die Bw. habe nicht angeben können, welcher und wie vieler verschiedener Transportunternehmen sie sich bedient habe.

Ausführungen der Bw.:

Die Bw. räumt ein, dass für die Jahre 2004 bis 2007 Transportrechnungen an die Bw. zu Unrecht mit österreichischer Umsatzsteuer fakturiert worden seien. Der Fehler resultiere daraus, dass man beim Transportunternehmen irrtümlich die Adresse der EAG statt der tatsächlichen (ausländischen) Adresse als Abgangsadresse hinterlegt habe.

Es ergeben sich daraus Berichtigungen für 2005 in Höhe von 147.137,44 Euro, für 2006 in Höhe von 58.550,79 Euro und für 2007 in Höhe von 195,79 Euro, gesamt somit 205.884,02 Euro.

Die Bw. habe weiters im Jahr 2005 zu Unrecht Vorsteuern aus Transporten aus dem Jahr 2004 in Höhe von 37.785,72 Euro geltend gemacht. Die Vorsteuern aus Transporten für 2005 seien daher insgesamt um 184.923,16 Euro zu kürzen.

Die Prüferin habe allerdings auch den Ausweis der Umsatzsteuer für *rein innerösterreichische* Transporte beanstandet und den Vorsteuerabzug versagt. In diesen Rechnungen sei zu Recht österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen worden und stehe der Bw. daraus auch der Vorsteuerabzug zu.

8) Rechnungen an andere als das geprüfte Unternehmen

Niederschrift der Betriebsprüfung:

Die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass auch aus Rechnungen, die nicht die Bw. als Leistungsempfängerin aufwiesen, Vorsteuern abgezogen worden seien.

Die Bw. habe nicht nachgewiesen, dass diese Unternehmen beispielsweise eine "Division" des geprüften Unternehmens sei. Es handle sich dabei um Rechnungen an die MCB und die MM.

Ausführungen der Bw.:

Es sei richtig, dass auf Eingangsrechnungen teils unterschiedliche Rechnungsadressen genannt worden seien, was aus den verschiedenen Standorten der Bw. in EU-Land resultiere. Nach RZ 1507 UStR sei jede Adresse des Unternehmers, an der eine unternehmerische Tätigkeit ausgeführt wird, eine korrekte Rechnungsadresse im Sinne des § 11 UStG 1994. Zum Nachweis sei der Prüferin ein Firmenbuchauszug vorgelegt worden, welcher nochmals in der Anlage 7 übermittelt werde.

9) MIAS (Mehrwertsteuer – Informations - Austauschsystem) – Daten

Niederschrift Betriebsprüfung:

Die Werte der innergemeinschaftlichen Erwerbe und der innergemeinschaftlichen Lieferung aus dem MIAS-Daten stimmten nicht mit denen der Bw. überein. Die Bw. habe dafür keine Erklärung gehabt.

Ausführungen Bw:

Die Bw. legte der Berufung eine Aufstellung (Anlage 8) bei, nach der sich ihres Erachtens die Differenzen größtenteils geklärt hätten. Die im Verhältnis zum Gesamtvolumen sehr geringen verbleibenden Differenzen hätten trotz intensiver Bemühungen nicht aufgeklärt werden können. Dies habe jedoch keinen Einfluss auf die Frage des Vorsteuerabzugs von den Eingangsrechnungen.

10) Feststellungen der letzten Betriebsprüfung

Niederschrift Betriebsprüfung:

Die EAG habe an die Bw. Gerätevermietung, „ELT“ equipment loanes to trade (=an Händler vermietet) durchgeführt. Dieser Vorgang unterliege laut Vorprüfung nicht der Umsatzsteuer, weshalb die daraus fakturierte österreichische Umsatzsteuer nicht abzugfähig sei.

Zur Überprüfung, ob die Bw. in der Folge auf Grund dieser Feststellungen richtig vorgegangen sei, also keine Vorsteuern in Abzug gebracht habe, habe man das Mietaufwandkonto verlangt, was seitens der Bw. aber unterlassen worden sei.

Ausführungen der Bw.:

In der Anlage 9 zur Berufung gebe die Bw. eine Aufstellung aller in Anspruch genommenen Vorsteuern nach Kreditoren sortiert bekannt. Daraus gehe hervor, dass aus der Gerätevermietung keine Vorsteuern mehr in Anspruch genommen worden seien.

11) Verbuchung als Gutschriften statt als Rechnungen

Niederschrift der Betriebsprüfung:

Die Betriebsprüfung schloss sich der Ansicht des Finanzamtes, dass als Rechnungen bezeichnete Gutschriften, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, an, weil die Bw. Ausstellerin derselben sei und nicht als Leistungsempfänger erkennbar sei.

Ausführungen der Bw.:

Dieser Punkt beziehe sich laut Bw. auf die Abrechnung von Vorsteuern im Gutschriftverfahren der Sparte 2235; daraus resultiere der größte Teil der Vorsteuern im Prüfungszeitraum. Die im Rahmen der Prüfung vorgelegten Belege, ließen eindeutig erkennen, dass diese Abrechnungen im Gutschriftverfahren darstellten. Es handle sich jeweils um Rückkäufe von Schmierstoffen durch die Bw. aufgrund von so genannten Buyback - Vereinbarungen (Rückkaufsvereinbarungen, Anlage 10). Diese Vereinbarungen seien mit zwei Schmierstoff-Vertriebspartnern in Österreich geschlossen. Der Hintergrund dieser Vereinbarungen liege darin, dass die Vertriebspartner von der Bw. Schmierstoffe für den österreichischen Markt

kaufen. Bestimmte Großkunden würden jedoch von der Bw. direkt beliefert. Für Zwecke dieser Belieferung kaufe die Bw. die erforderlichen Mengen von den Vertriebspartnern zurück und verkaufe diese sodann an ihre Großkunden. Die Bw. stelle gegenüber den Vertriebspartnern Gutschriften für die angekauften Schmierstoffe aus.

Auf den Belegen werde als "KUNDE", d.h. als Leistungsempfänger, die Bw. und als "VERKÄUFER", also als Leistungserbringer der jeweilige Vertriebspartner angeführt.

Die Abrechnungen enthielten alle Merkmale, welche nach § 11 UStG 1994 für eine Gutschrift erforderlich seien. Gemäß RZ 1643 UStR sei es bei Abrechnung mittels Gutschrift durch den Leistungsempfänger für den Vorsteuerabzug, nicht schädlich, wenn ein Beleg mit "Rechnung" anstatt mit "Gutschrift" bezeichnet werde. Die Abrechnung im Gutschriftverfahren sei mit den Vertriebspartnern im Vorfeld vereinbart und seit Jahren problemlos durchgeführt worden, sodass ein Missverständnis hinsichtlich der Belege seitens der Gutschriftempfänger ausgeschlossen sei.

12) Fehlender geschlossener Rechnungskreis/fehlender Buchnachweis

Niederschrift der Betriebsprüfung:

Es sei der Bw. aus technischen Gründen nicht mehr möglich gewesen für die Prüfungsjahre 2005 bis 2007 die Konten auszudrucken. Auch eine Hardcopy habe mangels Existenz nicht vorgelegt werden können. Ohne Konten sei es aber nicht möglich Eingangsrechnungen, die den Kriterien des § 11 UStG 1994 nicht entsprechen, auf alle Rechnungen der Bw. zu schließen. Gleiches gelte für Aufwendungen, wie zum Beispiel die Transportaufwendungen, die nicht vollständig bekannt gegeben werden konnten.

Ausführungen der Bw.:

Ein "geschlossener Buchungskreis (für Österreich)", bei einem ausländischen Unternehmen ohne Betriebsstätte im Inland könne nicht vorliegen. Die Prüfungshandlungen hätten auch durch eine simple Aufstellung der geltend gemachten Vorsteuern nach Kreditoren oder nach Aufwandsarten (wie sie nun exemplarisch für das Jahr 2008 vorgelegt wird) vorgenommen werden können. Des weiteren könne der Umstand, dass von einer Vielzahl von vorgelegten Belegen einige wenige nicht dem § 11 UStG entsprechen, nicht dazu führen, dass der gesamte Vorsteuerabzug aberkannt werde. Der Hinweis auf den Buchnachweis sei für die Bw. nicht nachvollziehbar, da für Vorsteuern ein Buchnachweis nicht vorgesehen sei.

Nach § 276 Abs. 6 BAO hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde oder über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, nach

Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Im vorliegenden Fall haben die Betriebsprüfung und dieser folgend das Finanzamt eine Reihe

von Feststellungen getroffen, die ihrer Ansicht nach dazu führen, dass die für den Vorsteuerabzug erforderlichen Aufzeichnungen der Bw. derart mangelhaft seien, dass der Bw. der Vorsteuerabzug generell zu versagen sei.

Der Vorsteuerabzug im Unternehmensbereich ist Voraussetzung für die Neutralität der Mehrwertsteuer und eine wesentliche Säule des Mehrwertsteuersystems. Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug oder Ausschluss desselben sind im § 12 UStG 1994 geregelt. Stellt sich im Zuge von Ermittlungen heraus, dass dem Steuerpflichtigen abweichend von seinen Erklärungen Vorsteuern für bestimmte Sachverhalte nicht zu stehen, dann sind diese Sachverhalte zu dokumentieren und die darauf entfallenden Beträge zu ermitteln. Fehlen nach Ansicht des Finanzamtes für den Vorsteuerabzug wesentliche Belege, dann sind diese konkret zu nennen und die darauf entfallenen Vorsteuerbeträge bekannt zu geben. Das pauschale Versagen der geltend gemachten Vorsteuern auf Grund der vom Finanzamt aufgezeigten „Mängel“ ist gesetzlich nicht gedeckt und würde dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer widersprechen.

Unter anderem legitimierte das Finanzamt die pauschale Streichung der Vorsteuern damit, dass die Bw. auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt habe. Nichtsteuerbare Umsätze berechtigten danach nicht zum Vorsteuerabzug. Außerdem habe die Bw. diese nicht in die Umsatzsteuererklärungen aufgenommen. Der UFS pflichtet der Bw bei, dass die Bewirkung nicht steuerbarer Umsätze dem Abzug von Vorsteuern im Allgemeinen nicht hinderlich ist. Nichtsteuerbare Umsätze sind auch nicht in die Umsatzsteuererklärung aufzunehmen, weshalb auch die Umsatzsteuererklärung keine Kennzahl dafür vorsehe.

Strittig ist ua. auch, ob als Rechnungen bezeichnete Urkunden, die nach Ansicht der Bw. Gutschriften darstellen, zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Dazu ist auszuführen, dass unter Gutschriften Urkunden zu verstehen sind, mit denen ein Unternehmer über eine Leistung abrechnet. Die handelsübliche oder konkrete Bezeichnung ist gleichgültig. Maßgebend ist die Funktion. Gutschriften gelten als Rechnungen des leistenden Unternehmers im Sinne des § 11 UStG 1994, wenn die im Gesetz definierten Voraussetzungen erfüllt sind.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvereinsscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders

lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Es wird vom Finanzamt nicht bestritten, dass in den Streitjahren umsatzsteuerpflichtige, mit österreichischer Umsatzsteuer belastete Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, an die Bw. erbracht wurden. Das Finanzamt hat auf Grund der in der Niederschrift aufgelisteten Feststellungen einfachheitshalber alle Vorsteuern pauschal gestrichen. Da das Finanzamt es unterlassen hat, die seiner Meinung nach zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuern sowohl sachverhaltsmäßig als auch betragsmäßig zu konkretisieren, hat es wesentliche Ermittlungen unterlassen.

Indem Das Finanzamt äußerte sich weder zum Berufungsvorbringen, noch nahm es ergänzende Ermittlungen, wie sie im § 276 Abs. 6 BAO angeordnet werden, hinsichtlich der umfangreichen Beilagen auf. das Finanzamt den Abzug von Vorsteuern generell versagte und die Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes unterlassen hat, liegt ein Verfahrensmangel vor, bei dessen Vermeidung das Ergehen eines inhaltlich anders lautenden Bescheides nicht ausgeschlossen werden kann.

Ob der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen. Aus nachstehenden Gründen wird eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO als zweckmäßig erachtet:

Der Gesetzgeber hat ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen vorgesehen. Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315). Will der UFS der ihm zugeschriebenen Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff).

Würde der UFS im berufungsgegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, müsste dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2

BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd § 289 Abs. 1
BAO jedenfalls Beachtung zu finden hat.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 30. September 2011