

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. und den weiteren Senatsmitgliedern Mag.1, 2 und 3 in der Beschwerdesache J. GmbH, Adresse, vertreten RBP Steuerberatung KG, Hauptplatz 47c, 7100 Neusiedl am See, über die Beschwerde vom 01.08.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 11.07.2016, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 4/2016, die gemäß § 253 BAO auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 27.02.2018 gerichtet gilt, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 05.03.2015 wurde der Gesellschaftsvertrag vom 13.02.2015 der J. GmbH, Adresse, im Firmenbuch eingetragen.

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die J. GmbH., erwarb laut Firmenbuch mit dem Unternehmenskaufvertrag vom 13.02.2015 den Betrieb der E..

Jahr 2015:

In der Umsatzsteuervoranmeldung 11/2015 machte die Bf. erstmalig die Vorsteuern aufgrund der Rechnung der EC-Lüftungs KG mit der Anschrift "1Wien", ohne Angabe eines Leistungszeitraumes und ohne Rechnungsdatum in Höhe von € 8.140,00 geltend.

Die Vorsteuern aus der Rechnung wurden vom Finanzamt nicht anerkannt, da der Rechnung die Rechnungsmerkmale nämlich die genaue Adresse des Leistungserbringens, der Leistungszeitraum und das Datum fehlten.

Über die gegen den Bescheid eingebrachte Beschwerde mit korrigierter Rechnung vom "2. Nov. 2015", mit Leistungszeitraum "05.09.2015 bis 02.11.2015" und mit ergänzter Adresse "1Wien", entschied das Finanzamt mit abweisender Beschwerdevorentscheidung, und führte begründend aus, dass der Geschäftsführer des leistenden Unternehmens nicht mehr in Österreich ansässig sei und die Unterschrift auf der berichtigten Rechnung und

der Unterschrift im Reisepass verschieden seien. Die Beschwerdevorentscheidung wurde rechtskräftig.

Jahr 2016: (gegenständliche Beschwerdesache)

Die Bf. machte für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 4/2016 auf Grund der abermals berichtigten Rechnung (Nr. 298) nunmehr mit Datum "19.April 2016", (berichtigt vom steuerlichen Vertreter der Bf. Mag. H) nochmals die Vorsteuern in Höhe von € 8.140,00 geltend. Gleichzeitig mit dieser Rechnung wurde die eidestaatliche Erklärung über die Auftragserteilung des GB vom 06.06.2016 an den steuerlichen Vertreter der Bf., Herrn Mag. H, mit notarieller Beglaubigung der Echtheit der Unterschrift von Herrn GB,vorgelegt.

Das Finanzamt ersuchte mit Schreiben vom 20.06.2016 die Bf. die beantragten Vorsteuerbeträge des gemeldeten Voranmeldungszeitraumes 04/2016 in Höhe von € 10.049,00 durch Vorlage des Vorsteuerjournales, sowie durch Vorlage der Eingangsrechnungen mit einem Brutto-Betrag ab € 5.000,00 nachzuweisen.

Die Bf. legte vor:

- die Rechnungsberichtigung der Firma EC, "Lüftungs KG" mit korrigiertem Datum "19. April 2016", "Arbeitszeit pauschal wie mündlich vereinbart: zeitraum 05.09.2015 bis 02.11.2015" und korrigierter Anschrift "1Wien", mit der Vorsteuer in Höhe von € 8.140,00 und
- Fotos vom Grill, der Küche und dem Abzug.

Das Finanzamt erließ den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2016, in dem die Vorsteuer nur in Höhe von € 1.909,00, anerkannt wurde; abermals nicht anerkannt wurde die Vorsteuer betreffend die o.a. vorgelegte Rechnung der Firma EC-Lüftungs KG.

In der zusätzlich an den Bf. ergangenen Begründung führte das Finanzamt wie folgt aus:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

*In der Umsatzsteuervoranmeldung 11/2015 wurde unter anderem ein Vorsteuerbetrag aufgrund einer Rechnung der EC Lüftung und Kühlanlagen mit der Anschrift: "1Wien" und der ATU***** mit Datum November 2 2015, Rechnung: 298 in Höhe von € 8.140,00 ausgewiesen.*

Mit Bescheid vom 16.02.2016 über die Festsetzung der Umsatzsteuer 11/2015 wurde aus Anlass einer Umsatzsteuersonderprüfung dieser Vorsteuerbetrag mit u.a. folgender Begründung verweisend auf den Prüfungsbericht aberkannt.

„Eine Rechnung muss gem. § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 94, um zum Vorsteuerabzug zu berechtigen, gewisse Merkmale aufweisen. U.a. ist ein Merkmal, Name und Anschrift des liefernden bzw. leistenden Unternehmens. Bei der Rechnung der EC ist die Anschrift nicht vollständig. Es wurde lediglich „1Wien“ angeführt.

Auch ein weiteres Rechnungsmerkmal, nämlich das Datum der Lieferung und der Zeitraum der sonstigen Leistung fehlt in der o.a. Rechnung.“

Mit 23.2.2016 wurde eine Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 11/2015 unter Vorlage einer berichtigten Rechnung mit nunmehr Ausstellungsdatum 23.02.2016 eingebracht. In der berichtigten Rechnung wird nunmehr der Firmenwortlaut des leistenden Unternehmens von EC Lüftung und Kühlanlagen auf der EC Lüftung und Kühlanlagen KG und die Adresse „1Wien“, „nunmehr „Wien“ korrigiert ausgewiesen.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 12.6.2016 mit ua. folgender Begründung abgewiesen.

„Die Rechnungsberichtigung muss vom Rechnungsaussteller bzw. Leistungserbringer ausgestellt werden. Lt. einem Vermerk auf der berichtigten Rechnung wurde die Rechnung vom Komplementär, Herrn GB, durchgeführt. Dies wird von der Finanzbehörde angezweifelt:

- Der Komplementär, Herr GB, ist lt. Zentralen Melderegister zum Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung nicht mehr in Österreich ansässig sondern in die Türkei verzogen.*
- Der Finanzbehörde wurde der Reisepass von Herrn GB vorgelegt. Dadurch konnte festgestellt werden dass die Unterschrift lt. vorgelegten Reisepass und berichtigter Rechnung nicht ident ist.“*

Nunmehr wurde in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 04/2016 wieder der Vorsteuerbetrag aus der nunmehr 2.Korrektur - Rechnung der EC Lüftung und Kühlanlagen KG mit dem ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag von € 8.140,00 geltend gemacht. Es wird in der korrigierten Rechnung nicht hingewiesen, was korrigiert wurde. Das Ausstellungsdatum weist nunmehr das Datum 19.04.2016 aus.

Mit der Rechnung wurde die eidesstaatliche Erklärung über die Vollmachtserteilung an den steuerlichen Vertreter mit notarieller Beglaubigung der Echtheit der Unterschrift von Herrn GB vom 06.06.2016 vorgelegt.

*Ermittlungen des Finanzamtes Wien X haben ergeben, dass es sich bei der Adresse - Wien - um eine 30 m² Wohnung handelt, in der zwei Personen, unter anderem der Komplementär der EC Lüftung und Kühlanlagen KG - Herr GB - wohnhaft waren; weiters, dass sich dort **kein Betrieb** befindet. Es konnten keinerlei Feststellungen - wie Korrespondenz, Ordner mit Korrespondenz, Utensilien, die die Abfassung von Schriftverkehr und Rechnungen ermöglicht -, getroffen werden, die die Existenz eines Betriebes od. einer Betriebsstätte dokumentiert und bewiesen hätten.*

Gem. § 11 Abs 1 UStG 94 müssen Rechnungen ua nachfolgenden Inhalt aufweisen:

Name und Anschrift des liefernden und leistenden Unternehmens

Name und Anschrift des liefernden/leistenden Unternehmens bedeutet, dass dieser unter der Anschrift auch tatsächlich einen Betrieb hat.

Über die vom Gesetzgeber definierten Rechnungsmerkmale hinaus müssen die Angaben auf der Rechnung jenen Grad der Genauigkeit aufweisen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen.

Enthält eine Urkunde (Rechnung) nicht die von § 11 UStG 94 geforderten Angaben, dann ist sie nicht als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 94 anzusehen.

Aus der Sicht des Leistungsempfängers fehlt dann eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Die fehlende oder unvollständige Rechnung kann nicht durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind.

Die Angaben von Name und Anschrift des leistenden Unternehmens dient nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger die Leistung erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer.

Ist eine Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmens. Gleches gilt, wenn die Adresse unrichtig ist. Es liegt daher keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Da die leistende EC Lüftung Kühlanlagen KG an der angegebenen Adresse „Wien“ nie existent war (siehe obige Ausführungen zu den Ermittlungen durch die Finanzbehörde des FA), ist eine Rechnungsberichtigung nicht möglich und liegt keine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 94 vor, sodass der Vorsteuerbetrag in Höhe von € 8.140,00 nicht abzugsfähig ist.

Auf die weiteren mangelhaften Rechnungsmerkmale - Datum der Lieferung und der Zeitraum der sonstigen Leistung - ist, da eine Korrektur aufgrund eines nicht existenten Betriebes an der angeführten Adresse unmöglich ist, nicht weiter einzugehen.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides.

Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen."

Gegen den Bescheid vom 11.07.2016, mit dem gemäß § 21 Abs 3 UStG 1994 die Umsatzsteuer für den Zeitraum 04/2016 festgesetzt wurde, erhob der Bf. die streitgegenständliche Beschwerde mit folgender Begründung:

"Die Behörde hat den Vorsteuerabzug auf die Eingangsrechnung der Firma EC-Lüftungs KG (FN) zum wiederholten Mal versagt, und zwar aufgrund folgender Punkte:

Erstens: Das Unternehmen EC-Lüftungs KG (FN) unterhalte laut amtlichen Erhebungen an der auf der Rechnung angeführten Adresse in 1Wien keinen Betrieb, weil es sich um eine 30qm große Wohnung handle und es sei mangels „Korrespondenz, Ordner Korrespondenz, Utensilien, die die Abfassung von Schriftverkehr und Rechnungen ermöglicht“ kein Betrieb oder eine Betriebsstätte existent. Es fehle daher am unbedingt erforderlichen, korrekten Rechnungsmerkmal der Anschrift des leistenden Unternehmers.

Zweitens: Es lägen „weitere mangelhafte Rechnungsmerkmale - Datum der Lieferung und der Zeitraum der sonstigen Leistung“ vor, auf welche aber aufgrund des schwerwiegenden Mangels von obigem Punkt 1. „nicht weiter einzugehen“ sei.

Dem unter Punkt 1. angeführten Argument liegt eine falsche Rechtsauffassung der Behörde zugrunde:

Es soll an dieser Stelle wiederum argumentativ Bezug auf die in den RZ 199ff UStR wiedergegebene, höchstgerichtliche Judikatur genommen werden:

„Die Unternehmereigenschaft endet nicht bereits mit der Einstellung der Leistungstätigkeit oder der Abmeldung des Betriebes. Sie umfasst noch alle Vorgänge und Handlungen, die der Liquidierung der ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit dienen (VwGH 25.1.1995, 94/15/0023). Zur Unternehmertätigkeit gehören daher auch noch

- die Geschäftsveräußerung (entgeltlich oder unentgeltlich),
- die Einzelveräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens,
- die Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen,
- der Empfang oder die Ausstellung von Rechnungen nach Einstellung des Betriebes, oder
- die nachträgliche Vereinnahmung von Entgelten.“

Die von der Behörde jüngst am Wohnort des Komplementärs der Firma EC-Lüftungs KG (FN) vorgenommenen Erhebungen und die vermeintlichen Erkenntnisse daraus sind daher rechtlich irrelevant.

Schließlich ist auf die angeblichen „weiteren mangelhaften Rechnungsmerkmale“ nicht weiter einzugehen, da diese nicht begründet wurden: ohne Konkretisierung des Mangels ist es dem Rechtsunterworfenen nicht möglich, den Verwaltungsakt zu prüfen und seinerseits ein Rechtsmittel dagegen zu ergreifen.

Wir stellen daher den Antrag gemäß § 245 Abs 2 BAO die fehlende(n) Begründung(en) mitzuteilen.

Zur Aufklärung des behördenseitigen Missverständnisses, dass in der korrigierten Rechnung „nicht darauf hingewiesen werde, was korrigiert wurde“ übermitteln wir in der Anlage noch einmal die betreffende Urkunde: darin ist klar ersichtlich, dass die Änderungen zur ursprünglichen Rechnung allesamt in roter Schrift erfolgt sind.“

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit folgender Begründung ab:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

In der Beschwerdeschrift führen sie aus, dass die Behörde der Rechtsauffassung über die Beendigung einer Unternehmereigenschaft nicht folgen würde. Ihrer Ansicht nach, wäre diese Rechtsvorschrift zu beachten.

Das Argument der Behörde, dass kein existentes Unternehmen vorlag, kann nicht maßgebend sein, da die Behörde erst jüngst Erhebungen am Wohnort des Komplementärs der Firma EC Lüftungs KG vorgenommen hätte.

Dem ist zu entgegnen, dass die Erhebungen der Behörde an der Betriebsadresse angeführten Anschrift der EC Lüftungs KG nicht erst jüngst stattgefunden haben, sondern bereits am 11.02.2015 durch Organe der Abgabensicherung der Finanzamtes X.

Dabei hat sich ergeben, dass es sich bei dieser Adresse nur um eine um eine 30 m² Wohnung handelt, in der zwei Personen, unter anderem der Komplementär der EC Lüftung und Kühlanlagen KG - Herr BG- wohnhaft waren; weiters, dass sich dort **kein Betrieb befindet**. Es konnten keinerlei Feststellungen - wie Korrespondenz, Ordner mit Korrespondenz, Utensilien, die die Auffassung von Schriftverkehr und Rechnungen - getroffen werden, die die Existenz eines Betriebes od. einer Betriebsstätte dokumentiert

und bewiesen hätten. Die Behörde hat daher keineswegs die Rechtsauffassung verkannt, da eine Beendigung nur Vorliegen kann, sofern ein existentes Unternehmen gegeben ist. Es wird daher nochmals festgehalten, dass gem. § 11 Abs 1 UStG 94 Rechnungen ua nachfolgenden Inhalt aufweisen müssen:

- Name und Anschrift des liefernden und leistenden Unternehmens
- Name und Anschrift des liefernden/leistenden Unternehmens bedeutet, dass dieser unter der Anschrift auch tatsächlich einen Betrieb hat."

Weiters führte das Finanzamt wie in der Begründung des oa. Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 04/2016 aus, dass der Betrieb nicht existent war.

Der steuerliche Vertreter der Bf. stellte den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht mit folgender Begründung:

"1. Kapitel:

Zur gegenständlichen Eingangsrechnung der Firma EC-Lüftungs KG (FN) fand bei Ihrer ersten Geltendmachung in der UVA 11/2015 seitens des Finanzamtes XY bereits im Februar 2016 eine USO statt: die Vertreterin des Finanzamtes XY hat die auf der Rechnung ausgewiesenen Liefergegenstände und im Zeitraum von Anfang September bis Anfang November 2015 ausgeführten Leistungen im Rahmen eines Augenscheines persönlich am 9.2.2016 besichtigt und bestätigt, dass diese vorhanden bzw. erbracht sind. Aufgrund eines einzigen Formmangels auf dieser Rechnung (fehlender Leistungszeitraum) wurde der Vorsteuerabzug nicht gewährt. Die im Verwaltungsgebahren übliche Nachfrist zur Rechnungskorrektur wurde ebenso nicht gewährt: seitens des leistenden Unternehmers sei eine solche Korrektur aufgrund der inzwischen (per 18.11.2015) erfolgten Löschung seiner Firma aus dem Firmenbuch auch nicht mehr möglich, da es aufgrund dieser Löschung der Firma kein Unternehmen mehr gäbe, das eine Rechnung legen könnte.

Gegen die per 16.02.2016 erfolgte, bescheidmäßige Festsetzung der UVA 11/2015 wurde am 23.02.2016 Beschwerde gemäß § 243 BAO erhoben.

Darin wurde argumentativ Bezug auf die in den RZ 199ff UStR wiedergegebene Judikatur genommen:

„Die Unternehmereigenschaft endet nicht bereits mit der Einstellung der Leistungstätigkeit oder der Abmeldung des Betriebes. Sie umfasst noch alle Vorgänge und Handlungen, die der Liquidierung der ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit dienen (VwGH 25.1.1995, 94/15/0023). Zur Unternehmertätigkeit gehören daher auch noch [...] der Empfang oder die Ausstellung von Rechnungen nach Einstellung des Betriebes [...].“

In der unmittelbar folgenden Rz 200 UStR wird höchstgerichtliche Judikatur wie folgt zitiert: „Eine Personengesellschaft verliert ihre Unternehmereigenschaft solange nicht, bis alle gemeinsamen Rechtsbeziehungen unter den Gesellschaftern - auch das Rechtsverhältnis zum Finanzamt - beseitigt sind (VwGH 3.11.1983, 82/15/0177, BFH 21.5.1971, VR 117/67, BStBI II 1971, 540).“

Darüberhinaus wird in Rz 506 UStR darauf hingewiesen, dass nach hg Ansicht eine Rechnungslegung nach Löschung im Firmenbuch nicht schädlich sei, da die Löschung

nicht die Rechtssubjektseigenschaft der juristischen Person beendet (VwGH 20.11.1996, 95/15/0179).

Gleichzeitig mit der Einbringung der o.e. Beschwerde wurde eine korrigierte Rechnung übermittelt.

Die Korrekturen wurden vom Steuerberater der Beschwerdeführerin vorgenommen, nachdem dieser vom Komplementär der EC-Lüftungs KG (FN), Herrn GB, den Auftrag dazu erhalten hatte. Herr GB war nämlich aufgrund eines Krankenhausaufenthaltes nicht in der Lage, die Korrekturen selbst vorzunehmen - er hat die korrigierte Rechnung vor Übermittlung an die Behörde allerdings eigenhändig unterfertigt, um die Authentizität zu bestätigen.

Die o.e. Beschwerde wurde in der am 6.4.2016 zugestellten Beschwerdeentscheidung abgewiesen: begründet wurde die Abweisung mit dem Fehlen weiterer Rechnungsmerkmale (ungenaue Beschreibung des Liefer- und Leistungsgegenstandes) und wurde außerdem die Legitimation zur Rechnungskorrektur durch den Steuerberater in Zweifel gezogen.

2.Kapitel:

Nach Rücksprache mit einer Vertreterin des Fachbereichs Umsatzsteuer des Finanzamtes XY und der Vorlage fotografischer Beweise über die laut ggst. Rechnung gelieferten Gegenstände am 19.4.2016 wurde besprochen, dass bei Vorlage einer hinsichtlich bis dato besprochenen Mängel korrigierten Rechnung und zudem einer notariell beglaubigten(!) Vollmacht bzw. eines Auftrages des Komplementärs der EC-Lüftungs KG (FN), Herrn GB, wonach der Steuerberater zur Rechnungskorrektur im konkreten Fall berechtigt sei, einem Vorsteuerabzug aus behördlicher Sicht wohl nichts mehr im Wege stünde. Beide Erfordernisse wurden seitens der Beschwerdeführerin erfüllt und die in der korrigierten Rechnung (datiert auf den 19.April 2016) enthaltene Vorsteuer in der UVA 4/2016 in Abzug gebracht.

Dem Finanzamt wurde von der Beschwerdeführerin überdies bekanntgegeben, dass sich Herr GB in ärztlicher Betreuung am ***Institut in Wien (TelNr ****) bzw. Mödling befindet. In der bescheidmäßigen Festsetzung der UVA 4/2016 vom 11.7.2016 wurde der Vorsteuerabzug im Hinblick auf die ggst. Rechnung der Firma EC-Lüftungs KG wiederum versagt und hat die Behörde folgende Gründe für die Versagung angeführt:

1. das Unternehmen EC-Lüftungs KG (FN) unterhalte laut amtlichen Erhebungen an der auf der Rechnung angeführten Adresse in 1Wien keinen Betrieb, weil es sich um eine 30qm große Wohnung handle und sei mangels „Korrespondenz, Ordner mit Korrespondenz, Utensilien, die die Abfassung von Schriftverkehr und Rechnungen ermöglicht“ kein Betrieb oder eine Betriebsstätte existent. Es fehle daher im Ergebnis am unbedingt erforderlichen, korrekten Rechnungsmerkmal des Namens und der Anschrift des leistenden Unternehmers.

2. „weitere mangelhafte Rechnungsmerkmale - Datum der Lieferung und der Zeitraum der sonstigen Leistung“, auf welche aber aufgrund des schwerwiegenden Mangels von 1. „nicht weiter einzugehen“ sei.

Die Beschwerdeführerin hat gegen diese bescheidmäßige Festsetzung der UVA 4/2016 vom 11.7.2016 wiederum Beschwerde gem. § 243 BAO erhoben und auf die bereits zur UVA 11/2015 vorgebrachten Argumente verwiesen: ob noch ein „Betrieb“ vorliege, ist zufolge der hgE des VwGH 25.1.1995, mit der GZ 94/15/0023, irrelevant.

Dass amtliche Erhebungen darüber Auskunft geben, ob an einem Standort überhaupt jemals ein Betrieb existiert hat, wurde nicht ausreichend begründet: denn nur aufgrund dessen, dass es sich um eine Wohnung handelt, lässt sich nicht zwingend darauf schließen, dass nicht vielleicht in der Vergangenheit in den Wohnräumlichkeiten ein Betrieb(sstandort) existiert oder existiert hat. Schließlich hat die Behörde in Ihrer Erledigung nicht einmal angegeben, wann die amtlichen Erhebungen am Standort 1Wien stattgefunden haben.

Kapitel 3:

Die vorg. Beschwerde wurde in der Beschwerdeentscheidung vom 16.8.2016 wiederum abgewiesen und hat die Behörde folgende Gründe für die Versagung des Vorsteuerabzuges angeführt: „...die Erhebungen der Behörde an der Betriebsadresse angeführten Anschrift der EC Lüftungs KG [haben] nicht erst jüngst stattgefunden sondern bereits am 11.02.2015 durch Organe der Abgabensicherung der Finanzamtes Wien XY. [...]“

Name und Anschrift des liefernden/leistenden Unternehmens bedeutet, dass dieser unter der Anschrift auch tatsächlich einen Betrieb hat. Über die vom Gesetzgeber definierten Rechnungsmerkmale hinaus müssen die Angaben auf der Rechnung jenen Grad der Genauigkeit aufweisen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen.“

Die Behörde hat in Ihren Entscheidungen nicht berücksichtigt, dass der ertragsteuerliche Begriff des „Betriebes“ von jenem des umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriffes zu unterscheiden ist und zudem die hg Judikatur ignoriert, wonach zur Rechnungsstellung auch kein Betrieb (mehr) vorliegen muss und die Unternehmereigenschaft nicht mit der Löschung aus dem Firmenbuch endet. Würde man der Rechtsauffassung der Behörde folgen, wonach bei Nichtvorliegen eines „Betriebes“ generell nicht korrekt nach UStG 1994 fakturiert werden könnte, würden sämtliche Unternehmer iSd UStG 1994, die außerbetriebliche Einkünfte erzielen, Ihrer Verpflichtung zur Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 1 UStG 1994 nicht nachkommen können.

Schließlich ist hervorzuheben, dass Herr GB namens der EC-Lüftungs KG von Anfang September bis Anfang November 2015 Leistungen erbracht hat bzw. Lieferungen getätigt hat, welche die Vertreterin der Abgabenbehörde selbst in Augenschein genommen hat und zu denen der Behörde außerdem noch fotografische Beweise vorgelegt wurden: eine Leistungserbringung bzw. Lieferung ohne die dafür notwendige betriebliche Infrastruktur wird wohl kaum möglich gewesen sein.

Dem Argument der Behörde, dass nach dem telos der gesetzlichen Bestimmungen zum Rechnungsmerkmal der Anschrift „der Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig

zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen sein muss", wird entgegnet:

Der leistende Unternehmer war in einem öffentlichen Register (Firmenbuch) eingetragen und ist eine Möglichkeit zur Zurückverfolgung zum leistenden Unternehmer zu jedem Zeitpunkt gegeben: dass die Firma aus dem Firmenbuch gelöscht wurde, ist nicht schädlich, denn laut § 31 FBG sind zu löschen Eintragungen in der Datenbank des Firmenbuchs entsprechend zu kennzeichnen und müssen zeitlich unbeschränkt weiter abfragbar bleiben. Zufolge der im Firmenbuch abrufbaren Informationen bestand das fakturierende Unternehmen EC-Lüftungs KG (FN) mit dem Geschäftsgegenstand „Lüftungstechnik, Handel“ vom 20.6.2013 bis zur Löschung am 18.11.2015. Als Geschäftsanschrift ist dort die auf der ggst. Rechnung ausgewiesene Anschrift „Wien“ ersichtlich.

Die Beschwerdeführerin macht abschließend auch geltend, dass der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wurde:

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (dazu etwa VwGH, GZ 2008/15/0265): im Zeitverlauf der gegenständlichen Angelegenheit wurden seitens der Abgabenbehörde die zu korrigierenden Rechnungsmängel mehrmals erweitert bzw. verändert. Die Beschwerdeführerin ist dabei Ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht gegenüber der Behörde regelmäßig auf intensive Weise nachgekommen und hat sich aktiv um regelkonforme Abwicklung bemüht. Ein triftiger Grund zum Meinungswechsel auf Seiten der Behörde lag nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht vor, da der Behörde die einschlägigen Normen bzw. Judikatur von Beginn an zur Kenntnis gebracht wurden und die erst nach und nach bekanntgegebenen, vermeintlichen Beweismittel schon anlässlich der ersten Untersuchungshandlung aktenkundig gewesen sein müssten.“

Das Bundesfinanzgericht lud die Parteien zu einer mündlichen Verhandlung und ersuchte die Bf. Beweismittel mitzubringen, auf Grund derer die Existenz der Firma EC Lüftungs KG zum Zeitpunkt der Leistungserbringung dokumentiert werde.

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bf., Mag. H., ergänzend zu den Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag aus, dass aufgrund der neuen EuGH-Judikatur die Rechnungsmerkmale in den Rechnungen nicht ausschließlich über das Nichtbestehen oder Bestehen eines Unternehmers entscheiden und legte die Entscheidung des VwGH vom 25.04.2018, 2018/13/0001 vor.

Die Finanzamtsvertreterin vertrat die gleiche Meinung, dass die Rechnungsmerkmale nunmehr in den Hintergrund treten, allerdings müsse der Unternehmer an der angegebenen Adresse für umsatzsteuerrechtliche Zwecke greifbar sein. Die materiellrechtlichen Voraussetzungen müssen gegeben sein.

Mag. H hielt dem entgegen, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen im gegenständlichen Fall - ein Unternehmer liefert einem anderen Unternehmer eine Leistung - gegeben seien. Herr G, der Gf. der EC habe bis 26.06.2015 in der Wohnung, *** Wien gewohnt. Dieser sei drogenabhängig gewesen und habe versucht, den Betrieb weiter zu führen, um Geld zu verdienen.

Die Bf. habe nicht interessiert, woher die Ware kommt. Sie habe im Internet Angebote recherchiert und sich dann für das Angebot der Geräte und Anlagen des Hrn. G entschieden. Hr. G habe die Ware geliefert, installiert und abgerechnet.

Er führte weiters aus, dass er von Hrn. G eine eidesstattliche Erklärung bekommen habe, dass er die, an die - von ihm vertretene - Bf. J. GesmbH, gelegte Ausgangsrechnung, nunmehr vom 16.04.2016, um die, für die nach UStG 1994 geforderten Merkmale ergänzen bzw. gegebenfalls anpassen und korrigieren könne.

Er legte eine Kopie der eidesstattlichen Erklärung vom 6.6.2016 vor. Diese wurde dem FA-Vertreter zur Kenntnis gebracht und zum BFG-Akt genommen.

Auf den Vorhalt der Richterin, dass eine Rechnungsberichtigung - durchgeführt vom Leistungsempfänger - unzulässig ist, führte der steuerliche Vertreter aus, dass er im vorliegenden Fall nicht die Leistungsempfängerin vertreten habe, sondern er aufgrund der eidesstattlichen Erklärung des Leistenden die Rechnung korrigiert habe.

Auf die Frage von Frau W vom Finanzamt, wieso Hr. G die eidesstattliche Vollmacht unterschreiben habe können, jedoch nicht die Rechnung hätte berichtigen können, führte Herr Mag. H aus, dass Hr. G zu diesem Zeitpunkt in der Vollzugsanstalt war und keinerlei Infrastruktur gehabt habe.

Er habe erstmalig im Februar 2016 versucht mit Herrn G in der Klinik Kontakt aufzunehmen. Er habe damals beim FA persönlich angefragt, ob er als Mag. H Hrn. G um eine eidesstattliche Verfügung bitten könne, damit er die Rechnung berichtigen könne.

Die Finanzamtsvertreterin führte dazu aus, dass der Vorsteuerbetrag bereits zum ersten Mal 11/2015 beantragt und die Rechnung berichtigt worden sei, die abweisende Beschwerdevorentscheidung allerdings rechtskräftig geworden sei.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass das Finanzamt bei der ersten Rechnung 11/2015 die Rechnung nicht anerkannte, da Rechnungsmerkmale fehlten und dass die Rechnung nicht vom Leistenden berichtigt und unterfertigt worden sei.

Dazu stellte die Richterin klar, dass im gegenständlichen Verfahren die Umsatzsteuer 2016 streitgegenständlich ist.

Auf die Frage der Richterin, ob weitere Unterlagen vorhanden seien, die den Hrn. G als Unternehmer bestätigen, führte Hr. Mag. H aus, dass er keine habe. Er habe auch Hrn. G nicht vertreten.

Auf die Frage von Hrn. 3, Senatsmitglied, dass sich die eidesstattliche Erklärung aufgrund des letzten Absatzes für ihn als "gemischte Vollmacht" darstellt, führte Hr. Mag. H

aus, dass im gegenständlichen Fall keine Vollmacht vorliege, sondern nur ein Auftrag betreffend die gegenständliche Rechnung. Er habe Hrn. G nicht vertreten.

Hr. 3 merkte zu dem Absatz, "dass es für ihn möglich gewesen sei, eine Gutschrift ausstellen zu können, wurde ihm von Hrn. G ausdrücklich dessen Zustimmung erteilt" an, dass sich dies jedoch wie eine Vollmacht anhört.

Die Finanzamtsvertreterin führte dazu aus, dass sich auch für sie die Frage stellt, ob die Rechnungsberichtigung im Namen des Hrn. G erfolgt sei, oder für die vom Mag. H vertretene Bf., die Leistungsempfängerin.

Auf die Frage von Hrn. 3, ob Hr. Mag. H, sowohl für den Leistenden, die RT und die Bf., die Leistungsempfängerin, die J. GmbH, gearbeitet habe, antwortet Hr. Mag. H, dass sich die vorgelegte Vollmacht nur auf diese Rechnungskorrektur bezogen habe.

Das Finanzamt beantragte abschließend die Abweisung.

Mag. H führte abschließend aus, dass er sich darum bemüht habe, dass die Vorsteuer für seine Bf. vom FA gewährt werde. Ob Hr. G seinen Pflichten nachgekommen ist, die USt abzuführen, sei Sache des FA.

Zu "Treu und Glauben" merkte der steuerliche Vertreter noch an, dass sich die angeforderten Merkmale über den Zeitraum dieser zwei UVA's und bis zur Jahreserklärung mehrmals geändert haben und erweitert wurden.

Dem hielt die Finanzamtsvertreterin entgegen, dass man sich bei mündlichen Auskünften nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen könnte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die J. GmbH., Adresse****, mit Gesellschaftsvertrag vom 13.02.2015 gegründet, erwarb laut Firmenbuch mit dem Unternehmenskaufvertrag vom 13.02.2015 den Betrieb der E..

Umsatzsteuer 2015:

In der Umsatzsteuervoranmeldung 11/2015 machte die Bf. erstmals die Vorsteuern in Höhe von € 8.140,00 auf Grund einer Rechnung der EC-Lüftungs KG, als deren unbeschränkt haftender Gesellschafter GB im Firmenbuch eingetragen war, geltend. Diese Rechnung enthielt weder eine vollständige Adresse, noch ein Ausstellungsdatum, noch einen Leistungszeitraum.

Über die gegen den Bescheid eingebrachte Beschwerde mit der korrigierter Rechnung vom "2. Nov. 2015", mit "mündlich pauschal vereinbartem Leistungszeitraum 5.09.2015 bis 02.11.2015" und mit ergänzter Adresse "1Wien", entschied das Finanzamt mit abweisender Beschwerdeentscheidung, da die Rechnung nicht vom Leistenden berichtigt wurde und führte dazu begründend aus, dass der Geschäftsführer des

leistenden Unternehmens, GB, nicht mehr in Österreich ansässig war und die Unterschrift auf der berichtigten Rechnung und der Unterschrift im Reisepass verschieden seien. Die Beschwerdevorentscheidung wurde rechtskräftig.

Umsatzsteuer 2016 (gegenständliche Beschwerdesache):

Die Bf. brachte für den Zeitraum 4/2016 eine Umsatzsteuervoranmeldung auf Grund einer abermals berichtigten Rechnung der EC Lüftungs KG, datiert mit "19. April 2016", ein, und machte abermals die Vorsteuern in Höhe von € 8.140,- geltend.

Die Berichtigung erfolgte durch den steuerlichen Vertreter der Bf., der Leistungsempfängerin. Gleichzeitig mit der neuerlich berichtigten Rechnung wurde die eidesstattliche Erklärung der Vollmachterteilung des Herrn G, Gesellschafter der EC Lüftungs KG, vom 06.06.2016 vorgelegt.

Die Bf. legte weiters auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes Fotos vom Grill, der Küche und dem Abzug vor.

In dem daraufhin vom Finanzamt erlassenen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 04/2016 wurden die oa. Vorsteuern abermals nicht anerkannt, da das Unternehmen EC Lüftungs KG an der in der Rechnung angegebenen Adresse nicht existent war.

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerliche Vertreter Beschwerde ein, mit der Begründung, dass die Unternehmereigenschaft nicht mit der Einstellung des Betriebes endet und die erst jüngst durchgeföhrten Erhebungen am Wohnort des Komplementärs nicht relevant sind.

Mit der Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde ab, und führte aus, dass auf Grund von Erhebungen bereits im Februar 2015 und nicht erst jüngst festgestellt wurde, dass das Unternehmen an dieser Adresse nicht bestanden hat.

Im Zuge von Ermittlungen vom Finanzamt an dieser Adresse wurde bereits am 11.02.2015 eine 30m² große Wohnung, bewohnt vom Herrn GB und einer zweiten Person, vorgefunden, in der sich keinerlei Unterlagen befanden, die auf das Unternehmen EC Lüftungs KG hinwiesen.

Laut Anfrage beim zentralen Melderegister besaß der Gf.. GB bis 26.06.2015 an der gegenständlichen Adresse "1Wien", seinen Hauptwohnsitz, seit 11.11.2015 ist der Bf. obdachlos und laut Auskunft seit 10.07.2014 in die Türkei verzogen.

Die Vorsteuern in Höhe von € 8.140,00 wurden vom Finanzamt abermals nicht anerkannt.

Gegen die BVE brachte der steuerliche Vertreter den Antrag ein, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

In dem Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter aus, dass er im Auftrag des Leistungserbringers Herrn GB die Rechnung vom Nov. 2015 mit 19. April 2016 berichtig hat, dass die korrigierte Rechnung nunmehr die im § 11 UStG geforderten Merkmale

erfüllt, dass der Betrieb existent war und dass der Grundsatz "Treu und Glauben" zu berücksichtigen ist.

In der mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter der Bf., J. GmbH, dem Bundesfinanzgericht die "Eidesstattliche Erklärung", unterschrieben am 06.06.2016 vom GB, Gesellschafter der EC Lüftungs KG, vor.

In dieser Erklärung ist festgehalten, dass Herr GB Herrn Mag. H bereits im Februar des Jahres 2016 fernmündlich den Auftrag erteilt hat, die Rechnung der EC-Lüftungs KG an die J. GmbH gelegte Ausgangsrechnung vom November 2015 mit der Nummer 298 um die für die nach UStG 1994 geforderten Merkmale zu ergänzen bzw. dieselben ggf. anzupassen oder zu korrigieren.

Weiters ist in der "Eidesstattlichen Erklärung" festgehalten: "Sollte es notwendig werden, dass anstatt einer Rechnungskorrektur seitens meiner vorg. Firma vom Leistungsempfänger J. GmbH eine Gutschrift ausgestellt wird, erteile ich hiermit ausdrücklich meine Zustimmung."

Die Echtheit der Unterschrift des Herrn GB ist auf der Rückseite der Erklärung notariell bestätigt.

Weitere Unterlagen, die die Existenz des Unternehmens EC Lüftungs KG belegen, wurden nicht vorgelegt.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus dem im Akt aufliegenden Unterlagen, den Beschwerdeausführungen und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung.

Strittig ist, ob die Vorsteuern betreffend die "berichtigte Rechnung" der Firma EC Lüftungs KG in Höhe von € 8.140,00 anzuerkennen sind.

Gesetzliche Grundlage:

1. Beschwerde gegen den UVZ 4/2016 und den Umsatzsteuerbescheid 2016

Gemäß § 253 BAO tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. [BGBl I 2013/14]

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind zB Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten.

Das Finanzamt hat mit dem Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 vom 27. Februar 2018 in dem der strittige Vorsteuerabzug ebenso wie in den Festsetzungsbescheiden nicht anerkannt wurde, dem Beschwerdebegehren nicht Rechnung getragen, damit gilt die Beschwerde vom 01.08.2016 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 04/2016 vom 11.07.2016 (der aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist) nicht als unzulässig geworden, sondern gemäß dem Weiterwirkungsgebot des § 253 BAO nunmehr als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 gerichtet.

2. Umsatzsteuerbescheid 2016 (UVZ 4/2016), Voraussetzungen für Vorsteuerabzug

§ 12 Abs. 1 UStG 1994

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;

(...)

§ 11 UStG 1994 Ausstellung von Rechnungen

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. ...

2. Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet,

(...)

3. Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

b) 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;

c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;

d) 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 (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

- e) 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;
 - f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;
 - g) das Ausstellungsdatum;
- (...)

Rechtliche Würdigung:

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. auf Grund einer an sie ausgestellten Rechnung der Firma EC -Lüftungs KG Vorsteuern in Höhe von € 8.140,00 geltend gemacht.

Für diese Rechnung wurde - wie bereits vorstehend ausgeführt - erstmalig im Umsatzsteuervorauszahlungszeitraum 11/2015 die oa. Vorsteuern geltend gemacht, die jedoch vom Finanzamt nicht gewährt wurden, da der ursprünglichen Rechnung die Rechnungsmerkmale - das Ausstellungsdatum, die genaue Adresse des leistenden Unternehmers und der Leistungszeitraum - im Sinn der gesetzlichen Regelung § 11 UStG 1994 fehlten. Die erstmalige Rechnungsberichtigung wurde vom Finanzamt nicht anerkannt, da vom Finanzamt angezweifelt wurde, dass die Berichtigung nicht vom Gesellschafter GB erfolgt ist.

Die Entscheidung wurde nicht angefochten und erwuchs in Rechtskraft.

Die Vorsteuern wurden dann neuerlich auf Grund einer weiteren berichtigten Rechnung vom 19.04.2016 im Umsatzsteuervorauszahlungszeitraum 4/2016 geltend gemacht. Die Vorsteuern wurden vom Finanzamt wieder nicht anerkannt, nunmehr mit der Begründung, dass das in der Rechnung angeführte leistungserbringende Unternehmen - die EC Lüftungs KG - nicht an der in der Rechnung angeführten Adresse existent war.

Bereits im Zuge der Ermittlungen der Finanzbehörde im Jahr 2015 war festgestellt worden, dass es sich an der in der Rechnung angegebenen Adresse um eine 30m² große Wohnung handelte, die vom Gf. GB und einer zweiten Person - laut Ausführungen in der Beschwerde, den drogenabhängigen Bruder des Gf. - bewohnt wurde. In der Wohnung wurden keinerlei Hinweise auf das Unternehmen EC Lüftungs KG gefunden.

Laut allgemeiner Lehre (vgl. § 11 Tz 57 Ruppe /Achaz) ist eine Urkunde dann nicht als Rechnung anzusehen, wenn diese nicht die von § 11 geforderten Angaben enthält. Im Fall einer mangelhaften Rechnung fehlt es aus der Sicht des Leistungsempfängers an einer wesentlichen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. § 12 Tz 41 ff). Die fehlende

oder unvollständige Rechnung konnte traditionell nach der Rsp des VwGH nicht (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (VwGH 1.12.1983, 83/15/0033; 12.12.1988, 87/15/0079). Es genügte daher nicht, wenn sich im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt ergab, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Leistungen zu einem konkreten Zeitpunkt erbracht hatte (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0076; 13.9.2006, 2003/13/0004; 28.9.2011, 2006/13/0064). Diese Sicht begegnete seit jeher Bedenken (vgl. § 12 Tz 51).

Der EuGH hat hingegen in seinen Urteilen zur Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug dieser seit jeher lediglich eine Dokumentationsfunktion beigemessen, die nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht dazu führen kann, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vorgeschriebenen Angaben enthält; vielmehr können die von der RL geforderten Angaben auch anders als durch die Rechnung nachgewiesen werden (EuGH C-25/03 "HE" v. 21.4.2005; 1.3.2012, EuGH C-280/10, "Polski Trawertyn"). In Fortsetzung dieser Rechtsprechung hat der EuGH im Urteil v. 15.9.2016, EuGH C-516/14 "Barlis 06", ausgesprochen, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung nicht den formellen Anforderungen des Art. 22 MwSt-RL genügt. Entscheidend ist das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen (vgl. a § 12 Tz 42ff). Dazu hat die Behörde alle ihr vorliegenden Informationen zu berücksichtigen.

Die Finanzverwaltung hat diese Auffassung des EuGH für die vom EuGH entschiedenen Sachverhalte in den UStR RZ 1508 und 1511 übernommen: Eine unzureichende Leistungsbeschreibung oder eine unzureichende Angabe des Tages der Lieferung oder sonstigen Leistung schließt den Vorsteuerabzug nicht aus, wenn die Behörde über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.

Berichtigungen und Ergänzungen der Rechnung durch den Aussteller sind jederzeit möglich.

Unterbleibt eine Berichtigung oder kann eine solche nicht mehr erfolgen (weil der leistende Unternehmer nicht mehr existiert), ist uE vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung davon auszugehen, dass dieser Umstand dann nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs berechtigt, wenn die Abgabenbehörde über sämtliche Daten für den Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges vorliegen, verfügt. Kann der Nachweis der materiellen Voraussetzungen allerdings nicht geführt werden, weil der Aussteller der Rechnung nicht mitwirkt oder nicht mehr existiert, geht dies zu Lasten des Leistungsempfängers (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 11 Tz 57).

Im gegenständlichen Fall wurde im Zuge von Ermittlungen des Finanzamtes - wie vorstehend ausgeführt - bereits im Februar 2015 festgestellt, dass das leistende Unternehmen, die EC Lüftungs KG, an der in der Rechnung angeführten Adresse nicht vorhanden war.

An der Adresse befand sich eine 30m² große Wohnung, in der der GB (Komplementär der EC Lüftungs KG laut Firmenbuch) mit einer zweiten Person wohnte. Hinweise, dass sich in der Wohnung das Unternehmen EC Lüftungs KG je befunden hat, wurden nicht gefunden. Auch wurden im Zuge des Verfahrens keine Unterlagen nachgereicht, die auf das Existieren des Unternehmens hinwiesen.

Das Finanzamt hat bereits den abweisenden Bescheid vom 11.07.2016, ua. damit begründet, dass an der in der Rechnung angeführten Adresse keine Betrieb existierte und ging daher davon aus, aus, dass im gegenständlichen Fall die materielle Voraussetzung - leistender Unternehmer - für den Vorsteuerabzug nicht gegeben war und anerkannte den Vorsteuerabzug nicht an.

Dass das Unternehmen bereits Ende 2014 insolvent war und das Unternehmen aufgelöst worden war (vgl. Firmenbuch), lässt zusätzlich darauf schließen, dass dieses Unternehmen nicht das leistende Unternehmen war, da dieses zum berichtigten Zeitraum "laut mündlicher Vereinbarung - 05.09.2015 bis 02.11.2015" nicht (mehr) existiert hat. Das Unternehmen konnte die Leistung nicht mehr erbringen.

Der Leistungszeitraum "05.09.2015 bis 02.11.2015" ist für das BFG auch aus folgendem Grund nicht schlüssig:

Der Gastronomiebetrieb wurde von der Bf. mit Unternehmenskaufvertrag vom 13.02.2015 erworben. Das leistende Unternehmen, EC Lüftungs KG, war bereits laut Firmenbuchauszug am 27.08.2014 aufgelöst, was ebenfalls den Schluss zulässt, dass die Leistung nicht von diesem Unternehmen erbracht wurde.

Laut Anfrage beim zentralen Melderegister besaß der der Gf.. GB bis 26.06.2015 an der gegenständlichen Adresse "1Wien", seinen Hauptwohnsitz, seit 11.11.2015 ist der Bf. obdachlos und laut Auskunft seit 10.07.2014 in die Türkei verzogen.

Diese vorliegende Auskunft des Melderegisters spricht gegen die Leistungserbringung durch Herr GB, da der Leistungszeitraum in der berichtigten Rechnung mit "05.09.2015 bis 02.11.2015" angegeben wurde.

Laut Ausführungen des steuerliche Vertreters der Bf. im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung hat Herr GB die Leistung namens der EC -Lüftungs KG von Anfang September bis Anfang November 2015 erbracht, die Geräte geliefert und montiert, was jedoch nach vorstehenden Zeitablauf nicht möglich ist

Auch die im Akt aufliegenden Fotos lassen keinen Rückschluss auf die Leistungserbringung durch die Firma EC Lüftungs KG zu, da auf Grund der vorgelegten Fotos nicht erkennbar ist, ob die angeblichen Leistung laut strittiger Rechnung vom EC Lüftungs KG erbracht wurde.

Die Fotos können allenfalls dokumentieren, dass die in Rede stehenden Küchengeräte sich im Betrieb der Bf. befanden, nicht aber zu welchem Zeitpunkt und von wem sie geliefert worden sind.

Auch der Lehre und Rechtsprechung folgend liegt keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn unter der in einer Rechnung angegebenen (existierenden) Adresse (des liefernden Unternehmers) keine Geschäftstätigkeit entfaltet wird (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 11 Tz 60/2 und die dort zitierte Judikatur).

Fehlt die Rechnung überhaupt oder entspricht sie nicht den Erfordernissen des § 11, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer (formgerechten) Rechnung verlangen (§ 11 Abs.1). Die Rechnungsberichtigung kann durch Ergänzung oder Berichtigung der ursprünglichen Rechnung im Wege einer Berichtigungsnote oder durch Ausstellung einer neuen Rechnung unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung erfolgen (UStR Rz 1829).

Eine Berichtigung oder Ergänzung der Rechnung durch den Leistungsempfänger, um die Rechnung zu einem tauglichen Dokument für den Vorsteuerabzug zu machen, ist unzulässig (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Tz 45).

Der Vorgangsweise, dass wie im gegenständlichen Fall der steuerliche Vertreter der Bf., der Leistungsempfängerin, die Rechnung auf Grund eines fernmündlichen Auftrages des angeblich Leistenden, der sich zu dieser Zeit in ärztlicher Behandlung im ***Institut befand, berichtigte (der schriftliche Auftrag erfolgte erst später), kann das Bundesfinanzgericht nicht folgen, da vom GB als Geschäftsführer keine Leistung erbracht worden ist und eine Berichtigung durch den Leistungsempfänger - im gegenständlichen Fall durch den steuerlichen Vertreter - unzulässig ist.

Zu den Einwendungen des steuerlichen Vertreters der Bf., dass das leistende Unternehmen erst am Datum**** gelöscht worden sei, führte das Finanzamt aus, dass - wie vorstehend ausgeführt - bereits im Februar 2015 keine Hinweise gefunden wurden, dass sich das liefernde Unternehmen an der (Rechnungs)Adresse befunden habe.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes fehlen somit die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug.

Der Vorsteuerabzug war zu Recht nicht erfolgt.

Zu dem vom Bf. vorgelegten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.04.2018 wird ausgeführt, dass in diesem Erkenntnis der Bescheid des UFS wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben wurde, allerdings mit der Begründung, dass die Unzulässigkeit des Vorsteuerabzuges im Wesentlichen mit dem Vorliegen formeller Rechnungsmängel begründet wurde, insbesondere damit, dass die Rechnungen nicht die richtige Anschrift iSd § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 enthielten, weil die vom Prüfer inkriminierten Gesellschaften an den in ihren Rechnungen ausgewiesenen Anschriften nicht auffindbar gewesen seien bzw. dort keine wirtschaftliche Tätigkeiten entfalten konnten. Anders als zuvor der Prüfer und das Finanzamt hat die belangte Behörde - vor dem Hintergrund des Urteiles des EuGH C-374/16 und C-375/16 in Verkennung der Rechtslage - keine Feststellungen zur Frage getroffen, ob die für die Gewährung des Vorsteuerabzugs erforderlichen materiellen Voraussetzungen im Streitfall erfüllt sind oder nicht.

Wie in der mündlichen Verhandlung sowohl von der Finanzamtsvertreterin als auch dem steuerlichen Vertreter ausgeführt wurde, sind für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges vom Vorliegen der materiellen Voraussetzungen abhängig.

Im gegenständlichen Fall wurde der Vorsteuerabzug vom Finanzamt nicht anerkannt, da im Zuge von behördlichen Ermittlungen festgestellt worden ist, dass das in der Rechnung angeführte angeblich leistende Unternehmen nicht existent war, die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug somit nicht gegeben waren.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurde keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientiert sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der zu beantwortenden Sachfragen (Leistungserbringung durch den auf der Rechnung angeführten Unternehmer) ab.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 3. Dezember 2018