



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0054-W/10,
miterledigt RV/2688-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., vom 2. Juli 2009 und 23. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 8. April 2009 und 17. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 entschieden:

Die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 werden insofern abgeändert, als sie für endgültig erklärt werden.

Im Übrigen bleiben die angefochtenen Bescheide unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielt Einkünfte als Geschäftsführerin, aus dem Betrieb einer Hausverwaltung sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Bei der Bw wurde eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO betreffend uA Umsatzsteuer 2007 und Nachschau 1/2008 – 1/2009 durchgeführt.

Der Prüfer traf dabei uA folgende Feststellung:

"Tz. 13 na. VSt ER v. X Bau GesmbH

Bei der Durchsicht und Kontrolle der Eingangsrechnungen betr. des Vorsteuerabzugs wurde festgestellt, dass von der Fa. X Bau GmbH mit dem Ort der Geschäftsleitung in 9999 Wien, Y-straße 0000 Rechnungen mit einer UID-Nr. ausgestellt hatte, obwohl die UID-Nr. begrenzt war.

Im Zuge einer Erhebung vor Ort wurde festgestellt, dass kein Firmenschild auf obgen. Adresse

vorhanden war und bei der Befragung der Hausverwaltung diese angab, weder die GmbH noch den Geschäftsführer zu kennen. (Nähere Ausführungen im beiliegenden Aktenvermerk). Der Vorsteuerabzug ist daher gem. § 11 UStG aufgrund von formalen Rechnungsmängeln zu verwehren.

Die nichtanerkannte Vorsteuer führt im Jahr 2007 zu einem Bruttoaufwand und wird daher als Aufwandsposten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Ansatz gebracht.

Die im Zeitraum 2008 nicht anerkannte Vorsteuer fällt in den Umsatzsteuer-Nachschaizeitraum ..."

Der erwähnte Aktenvermerk des Prüfers vom 16.2.20009 (der Bw am 31.3.2009 zur Kenntnis gebracht) lautet wie folgt:

"Bei der Durchsicht der Eingangsrechnungen betr. der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde festgestellt, dass ER für die Jahre 2007 und 2008 von einer Fa. "X Bau GesmbH" vorhanden sind, in welchen eine falsche UID-Nr. (=ATU 9stellig) angeführt ist.

Die begrenzte UID-Nr. lautet: ATU 12345678 ;

Im Zuge der Überprüfung dieser Fa. Im DB 2 fiel auf, dass die GmbH seit Juni 2007 keine Umsatzsteuer an das FA meldet.

Weiters ist lt Abfrage vom 11.2.2009 die Gültigkeit der UID-Nr. mit 18.4.2008 begrenzt worden.

Hr. ... hat am 12.2.2009 Nachschau auf der im Firmenbuch angegebenen Geschäftsanschrift – 9999 Wien, Y-straße 0000 – gehalten. Die Tops 12 und 13 wurden zusammengelegt. Laut beiliegenden Fotos ist ersichtlich, dass die Wohnung nicht genutzt wird. Auf die schriftliche (beiliegende) Anfrage an die Hausverwaltung gab diese bekannt, dass weder die Fa. noch der Geschäftsführer der Hausverwaltung bekannt sei.

Am 13.2.2009 erhielt ich einen Anruf (...) von einer Frau "Z" (s. beiliegende Auszüge), welche die Buchhaltung für die GesmbH durchführt. Sie gab an, dass die Fa. im Zwangsausgleich war und jetzt noch ein oder zwei Ausgleichsraten zu begleichen hat. Frau Z ist gerade beim Aufbuchen der Belege. Auf die Frage, warum die GmbH die USt nicht abführt, konnte sie keine Angaben machen. Es erscheint unglaublich, dass die GmbH jemals den Betriebssitz bzw. den Ort der Gf-Leitung auf der obigen Adresse hatte, da lt. DB2 Frau Z do. den Wohnsitz innehat."

Die angesprochenen Fotos und die Anfrage an die Hausverwaltung samt deren Antwort sind im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ersichtlich.

Der Prüfer verwehrte im Jahr 2007 Vorsteuern in Höhe von € 2.580,-- und im Jahr 2008 Vorsteuern in Höhe von € 13.588,70,-- die Anerkennung.

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ am 8.4.2009 einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2007, in dem die erwähnte Vorsteuer nicht anerkannt wurde und auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wurde.

Am 17.12.2009 erging der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2008, in dem die erwähnte Vorsteuer nicht anerkannt wurde und auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wurde.

In der Berufung vom 2.7.2009 gegen den Umsatzsteuerbescheid wurde iW vorgebracht:
Sachverhalt:

Die Berufungswerberin (Bw) habe in den Jahren 2007 und 2008 die Gesellschaft X Bau GesmbH mit der Durchführung diverser Instandhaltungsarbeiten (zB Entrümpelungen sowie kleinere Reparaturarbeiten) beauftragt. Die ggstdl Verträge seien rechtmäßig zustande gekommen. Die Leistungen seien vertragskonform erbracht und fakturiert worden. Als Geschäftsanschrift sei T-Straße 0001, A 8888 und seit 28.11.2008 Y-Straße 000 angeführt worden. Die Bw habe sich iR der Überprüfung der Rechnungen durch eine Firmenbuchabfrage vergewissert, dass die Geschäftsanschrift des Leistungserbringens korrekt gewesen wäre.

Aus dem Firmenbuch sei hinsichtlich der Geschäftsanschrift nachfolgende Historie erkennbar:

von 27.3.2002 bis 2.8.2002 T-Straße 0001, 8888 Wien

von 2.8.2008 bis 14.11.2008 H-Gasse 0002, 7777 Wien

von 2.8.2008 bis dato Y-Straße 000 /0003, 9999 Wien

Die Geschäftsadressen laut Rechnung hätten daher – abgesehen von einem geringfügigen Schreibfehler – mit dem jeweiligen Stand des öffentlichen Buches übereingestimmt.

Die Bw habe sich von der X Bau GesmbH wiederholt Bescheinigungen vorlegen lassen, mit welchen die Finanzverwaltung nicht nur ausdrücklich bestätigt hätte, dass keine fälligen Abgabenschulden bestünden, sondern auch implizit die Geschäftsanschrift der Gesellschaft für ordnungsgemäß befunden hätte. Auch wenn die vorgelegten Bescheinigungen nicht explizit für die Bw ausgestellt worden seien, hätte sie doch auf die Richtigkeit der Aussagen vertrauen können.

Ggstdl Bestätigungen seien mit 17.4.2008 vom FA 1/23 und mit 12.2.2009 vom FA 3/11 Schwechat/Gerasdorf ausgestellt worden.

Zum Zeitpunkt der zweitgenannten Bestätigung hätte es der Finanzverwaltung bekannt sein müssen, dass es hinsichtlich der X Bau GesmbH zu Unregelmäßigkeiten gekommen sei.

Erst im Rahmen der Bp sei die Bw darauf aufmerksam gemacht worden, dass die Geschäftsanschrift der X Bau GesmbH "angeblich" nicht existent sei und es sei in Folge der Vorsteuerabzug aG von formalen Rechnungsmängeln verwehrt worden.

Rechtliche Beurteilung:

Nach ständiger Verwaltungspraxis berechthe eine Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug, wenn ein leistender Unternehmer aufscheine, der unter der angegebenen Adresse nicht existiere.

Im ggstdl Verfahren habe die Bp ihrer Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung nicht entsprochen und es liege insofern ein Verfahrensmangel vor; die Bw habe alle Rechnungsmerkmale mit der ihr zumutbaren Sorgfalt und im Vertrauen auf die Richtigkeit der Bestätigung des FA überprüft; die Rechtsprechung des VwGH zu § 11 UStG sei im Hinblick auf die legistischen Klarstellungen des § 12 UStG durch das Abgabensicherungsgesetz 2007 nicht mehr aufrecht zu erhalten.

Verfahrensmängel:

Die Begründung der Aberkennung der Vorsteuer stütze sich iW auf den Aktenvermerk vom 16.2.2009. Dieser sei jedoch nicht nur unschlüssig (steht die Wohnung leer oder wird sie von der Buchhalterin genutzt?), sondern dokumentiere auch eindeutig, dass die Bp ihrer Verpflichtung der Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nach § 115 BAO aus folgenden Gründen nicht nachgekommen sei.

Nachdem die Gesellschaft sich seit 26.4.2007 im Zwangsausgleich befindet und offenbar eher geringfügige handwerkliche Tätigkeiten ausgeführt, müsse die Frage gestellt werden, ob die Führung der Bücher in der Y-Straße 000 nicht bereits eine Tätigkeit darstelle, die einen Betriebssitz im Sinne des § 11 UStG begründet hätte.

Gab es auf der Geschäftsanschrift T-Straße 0001, 8888 Wien (bis 2.8.2008 Geschäftsanschrift lt. Firmenbuch) eine ordnungsgemäße Geschäftsanschrift?

Insbesondere zur Geschäftsanschrift T-Straße 0001 seien überhaupt keine Beweise eingeholt worden. Das FA hätte nicht einmal behauptet, dass die X Bau GesmbH an dieser Adresse keinen Betriebssitz innehätte, sondern ohne weitere Begründung sämtliche Vorsteuern des Jahres 2007 iHv € 2.580,- sowie einen Teil der Vorsteuern des Jahres 2008 iHv € 10.588,00,- aberkannt.

Ein zentrales Begründungselement eines Bescheides ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annehme. Ggstdl Bescheid verweise lediglich auf den oben dargestellten, unvollständigen und unschlüssigen Aktenvermerk.

Es liege daher insgesamt eine formelle Rechtswidrigkeit vor.

Objektive Einhaltung der Sorgfaltspflicht durch die Bw:

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG (idF Abgabensicherung 2007) stehe dem Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung ein Vorsteuerabzug nicht zu, wenn er wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehe. Gemäß den Materialien zur Regierungsvorlage handle es sich dabei lediglich um eine Klarstellung und sei daher auch auf Sachverhalte anwendbar, die sich davor ereignet hätten.

Bisher sei in der österr Rechtsprechung ein Schutz des guten Glaubens des Rechnungsempfängers an die Unternehmenseigenschaft des Rechnungsausstellers abgelehnt worden. Im Hinblick auf die Judikatur des EuGH könnte diese Rechtsprechung nicht mehr aufrecht erhalten werden.

Gemäß Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008 könne ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hätte, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen seien, auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (Vertrauensgrundsatz). Dies treffe zu, wenn der Steuerpflichtige die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes wahrnehme, wobei ein objektiver Maßstab heranzuziehen sei, der je nach Geschäftszweigen differieren könne.

Dazu würde die Ansicht vertreten, dass vernünftigerweise von einem Unternehmer nicht allgemein verlangt werden könne, dass er sich vor jedem Umsatz vergewissere, ob der leistende Unternehmer sein Unternehmen auch von der in der Rechnung angegebenen Adresse aus betreibe bzw ob er dort auffindbar sei. Daher werde in der Regel eine Firmenbuchabfrage oder eine Abfrage beim FA, ob die angegebene Steuernummer mit der in der Rechnung angegebenen Adresse übereinstimme, als ausreichend betrachtet werden müssen. Eine intensive Überprüfung des Geschäftspartners könne keinesfalls Voraussetzung dafür sein, um sich des Vorwurfs des „Wissenmüssens“ entziehen zu können, da dadurch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht gewahrt würde. Dürfte der Unternehmer den öffentlichen Registern, wie dem Firmenbuch, keinerlei Vertrauen entgegenbringen, wären Register und Auskünfte sinnlos und würden ausschließlich zusätzlichen Verwaltungsaufwand verursachen. Der Bw lägen nicht nur Firmenbuchauszüge, sondern auch Bestätigungen von den zuständigen FA, auf welchen als Anschrift der X Bau GesmbH die T-Straße 0001 bzw die Y-Straße 0000, angeführt seien. Die Ausstellung einer solchen Bescheinigung wäre sinnlos, wenn man auf deren Inhalt nicht vertrauen dürfte. Handelte es sich bei den angegebenen Adressen nicht um die tatsächlichen Geschäftsadressen der X Bau GesmbH, hätten die FA unrichtige Auskünfte erteilt.

Der Bw könne nicht vorgeworfen werden, dass sie hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehe.

Die Leistungen der X Bau GesmbH seien vertragskonform erbracht worden und die verrechneten Preise seien branchenüblich gewesen.

Die Bw vergabe als Eigentümerin verschiedener Zinshäuser eine große Zahl von Aufträgen mit relativ kleinem Auftragsvolumen. Die Überprüfung der tatsächlichen Existenz der Geschäftsanschriften aller Professionisten wäre unzumutbar. Auch das Bestehen einer büroähnlichen Struktur sei heutzutage in der Praxis nicht kontrollierbar. Die Bw habe mit den

getätigten Prüfungsschritten alle ihr zumutbaren Sorgfaltspflichten objektiv erfüllt. Die Versagung des Vorsteuerabzuges im Rahmen der Bp sei daher materiell rechtswidrig gewesen.

EuGH-Judikatur:

Verwiesen werde auf das Urteil vom 6.7.2006 in der Rs C-439/04, in dem das Gebot der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit hervorgehoben würde.

Die Auffassung des VwGH, dass ein Gutglaubensschutz im Umsatzsteuerrecht nicht bestehe, könne im Hinblick auf die legistische Klarstellung durch das Abgabensicherungsgesetz 2007 nicht mehr aufrecht erhalten werden. In diesem Fall wäre § 12 Abs 1 Z 1 3. Satz UStG bedeutungslos, eine Auslegungsvariante, die dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden könnte.

Es werde daher beantragt, den Umsatzsteuerbescheid 2007 dahingehend abzuändern, dass der Bescheid für endgültig erklärt und Vorsteuern von € 2.580,-- als abzugsfähig anerkannt würden.

In der Stellungnahme des Prüfers vom 28.7.2009 wurde darauf hingewiesen, dass es der Bw im Zuge der Firmenbuchabfrage hätte auffallen müssen, dass sich das leistende Unternehmen in sehr schwierigen finanziellen Verhältnissen befindet.

Weiters sei dem leistenden Unternehmen per 17.4.2008 die Umsatzsteueridentifikationsnummer entzogen worden.

Weiters sei bei der Hausverwaltung der Liegenschaft Y-straße 0000 schriftlich erhoben worden, ob mit der Fa X Bau GesmbH oder dem Geschäftsführer ein Mietverhältnis bestehe. In der schriftlichen Stellungnahme der Hausverwaltung sei der Bp mitgeteilt worden, dass weder die Fa X Bau GmbH noch der Geschäftsführer Hr B. bekannt sei.

In der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 23.12.2009 wurde iW auf die Begründung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 verwiesen.

Das FA legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvereinstscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die Bw erzielt Einkünfte als Geschäftsführerin, aus dem Betrieb einer Hausverwaltung sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Die Bw beauftragte in den Jahren 2007 und 2008 die Gesellschaft X Bau GesmbH mit der Durchführung diverser Instandhaltungsarbeiten (zB Entrümpelungen sowie kleinere Reparaturarbeiten). Die Leistungen wurden vertragskonform erbracht und fakturiert.

Im Firmenbuch ist ersichtlich, dass die Errichtung der X Bau GesmbH am 24.1.2002 eingetragen wurde. Mit Beschluss des Gerichtes vom 23.5.2006 wurde das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom 26.4.2007 wurde der Konkurs nach Zwangsausgleich aufgehoben. Am 20.9.2007 beschloss die Generalversammlung die Fortsetzung der Gesellschaft. Geschäftsführer ist Hr B.. Die Geschäftsanschrift laut Firmenbuch ist bis 1.8.2008 T-Straße 0001, 8888 Wien, von 2.8.2008 – 13.11.2008 H-Gasse 0002 und seit 14.11.2008 Y-Straße 0000, 9999 Wien.

Die UID-Nummer der X Bau GesmbH lautete ATU12345678. Sie war laut Begrenzungsbescheid vom 17.4.2008 vom 9.10.2002 bis 18.4.2008 gültig.

Die X Bau GesmbH meldet seit Juni 2007 keine Umsatzsteuer an das FA.

Rechnungen 2007:

Am 18.12.2007 legte die X Bau GesmbH an die Bw drei Rechnungen. Darin ist ein Betrag von € 2.580,00 als Umsatzsteuer ausgewiesen. Als Geschäftsanschrift ist T. Straße 0001, A – 8888 Wien, ausgewiesen. Die UID-Nummer des Leistungserbringens ist nicht angeführt. Der Leistungszeitraum bzw Leistungszeitpunkt ist nicht angeführt. Auf den Rechnungen wird auf keine anderen Belege verwiesen, aus denen der Leistungszeitraum bzw Leistungszeitpunkt ersichtlich ist.

Rechnungen 2008:

Im Jahr 2008 legte die X Bau GesmbH an die Bw folgende Rechnungen:

28.1.2008 USt € 10.168,00, Geschäftsanschrift auf der Rechnung T. Straße 85, A-8888 Wien, UID-Nr ATU 12345678, Geschäftsanschrift auf dem Beiblatt zur Rechnung Y-Straße 000, A-9999 Wien (mit unleserlicher Unterschrift).

30.7.2008 USt € 370,00, Geschäftsanschrift T. Straße 0001 , A-8888 Wien, UID-Nr ATU 123456789

30.7.2008 USt € 50,00, Geschäftsanschrift T. Straße 0001 , A-8888 Wien, UID-Nr ATU 123456789

28.11.2008 USt € 340,00, Geschäftsanschrift Y-Straße 000, A-9999 Wien, UID-Nr ATU 123456789

28.11.2008 USt 340,00, Geschäftsanschrift Y-Straße 000 , A-9999 Wien, UID-Nr ATU 123456789

28.11.2008 USt 340,00, Geschäftsanschrift Ystraße 000 , A-9999 Wien, UID-Nr ATU
123456789

18.12.2008 USt 506,70, Geschäftsanschrift Ystraße 000 , A-9999 Wien, UID-Nr ATU
123456789

18.12.2008 USt 1.474,00, Geschäftsanschrift Ystraße 000 , A-9999 Wien, UID-Nr ATU
123456789

Ein Leistungszeitraum bzw Leistungszeitpunkt ist nur in den beiden Rechnungen vom 18.12.2008 („Arbeitszeitraum Jänner – Dezember 2008“) angeführt. In allen anderen Rechnungen ist kein Leistungszeitraum bzw Leistungszeitpunkt angeführt. Auf den Rechnungen wird auf keine anderen Belege verwiesen, aus denen der Leistungszeitraum bzw Leistungszeitpunkt ersichtlich ist.

Die auf den Rechnungen der X Bau GesmbH angeführte UID-Nummer ist (abgesehen von der Rechnung mit Ausstellungsdatum 28.1.2008; auf dieser war die UID-Nummer richtig angegeben) falsch, da die UID-Nummer nicht mehr gültig war und darüber hinaus 9 Ziffern (richtigerweise enthält eine UID-Nummer 8 Ziffern) enthält.

Auf der Rechnung vom 28.1.2008 ist die Anschrift des leistenden Unternehmers nicht nachvollziehbar angegeben, da widersprüchliche Angaben vorliegen. Es sind zwei verschiedene Anschriften (eine auf der Rechnung selbst, eine auf einem Beiblatt zur Rechnung) angeführt, sodass die Angabe des leistenden Unternehmers nicht ordnungsgemäß enthalten ist. Darüber hinaus wurde jedenfalls an einer der Anschriften, nämlich Ystraße 0000, keine Geschäftstätigkeit entfaltet.

Auf den fünf Rechnungen vom 28.11.2008 und 18.12.2008 ist als leistender Unternehmer eine Firma, nämlich die X Bau GesmbH, angegeben, die unter der angegebenen Anschrift nicht existierte. Sie entfaltete an der angegebenen Anschrift Ystraße 0000, keine Geschäftstätigkeit.

Die Angabe des leistenden Unternehmers ist somit in diesen fünf Rechnungen nicht enthalten.

Die Bw holte einen Firmenbuchauszug bezüglich der X Bau GesmbH ein und ließ sich von der X Bau GesmbH zwei Bescheinigungen vorlegen, dass bezüglich der X Bau GesmbH gegenwärtig keine fälligen Abgabenschulden bestünden. Diese Bescheinigungen wurden vom FA Wien 1/23 mit dem Ausstellungsdatum 17.4.2008 und vom FA 3/11 Schwechat/Gerasdorf mit dem Ausstellungsdatum 12.2.2009 erstellt. Die Bescheinigungen sind nicht für die Bw, sondern für andere Firmen ausgestellt worden; als Adresse der X Bau GesmbH ist T-Straße 0001, 8888 Wien (Ausstellungsdatum 17.4.2008) bzw Ystraße 0000 , 9999 Wien (Ausstellungsdatum 17.2.2009) angeführt.

Der festgestellte Sachverhalt gründet auf folgender Beweiswürdigung:

Die beruflichen Verhältnisse der Bw sind unbestritten.

Die Beauftragung der X Bau GesmbH ist unbestritten, ebenso wie die Erbringung der Leistungen durch die X.

Die Firmenbuchauszüge befinden sich im FA-Akt, ebenso wie der Begrenzungsbescheid bezüglich der UID-Nr.

Dass die X seit Juni 2007 keine Umsatzsteuer an das FA meldet, beruht auf den Feststellungen der Bp.

Die Rechnungen der X befinden sich im Arbeitsbogen der Bp.

Der im Jahr 2007 auf den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag ist unstrittig, ebenso wie die ausgewiesene Geschäftsanschrift. Dass die UID-Nummer des Leistungserbringers auf den Rechnungen 2007 ebenso wie der Leistungszeitraum bzw Leistungszeitpunkt nicht angeführt sind, ist aus den Rechnungen unzweifelhaft erkennbar; ebenso wie der fehlende Verweis auf andere Belege.

Der im Jahr 2008 auf den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag ist unstrittig, ebenso wie die ausgewiesenen Geschäftsanschriften und die angeführte UID-Nummer der X. Die Feststellungen über den (fehlenden) Leistungszeitraum bzw Leistungszeitpunkt sind aus den Rechnungen unzweifelhaft ableitbar, ebenso wie der fehlende Verweis auf andere Belege. Dass die angeführte UID-Nummer (abgesehen von der Rechnung 28.1.2008) nicht mehr gültig war und 9 Ziffern enthielt, ergibt sich aus dem vorliegenden Begrenzungsbescheid und der Durchsicht der Rechnungen.

Dass auf der Rechnung vom 28.1.2008 zwei verschiedene Anschriften enthalten sind, ist unbestreitbar. Damit ist jedoch die richtige Anschrift des leistenden Unternehmers nicht feststellbar.

Dass an den von der X in den im Sachverhalt aufgezählten Rechnungen an der angegebenen Anschrift Y-straße 0000, keine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde, beruht auf den Feststellungen der Betriebsprüfung und der vom FA durchgeföhrten Nachschau. So wurde bei einer Begehung durch das FA am 16.2.2009 festgestellt, dass kein Firmenschild auf genannter Adresse vorhanden ist, die Wohnung Top 12 nicht genutzt wird und zwei Wohnungen Top 12 und 13 zusammengelegt wurden. Aus den angefertigten Fotos (die Wohnungen sind geräumt und der Zustand ist als Baustelle zu bezeichnen) kann nur der Schluss gezogen werden, dass die umfangreiche Renovierung schon länger (bezogen auf das Datum der Fotoerstellung) andauerte und jedenfalls zum Zeitpunkt der Rechnungslegung der fünf Rechnungen vom 28.11.2008 und 18.12.2008 der Firmensitz nicht an genannter Adresse war. Die Auskunft der Hausverwaltung vom 12.2.2009, dass weder die Fa X noch deren Geschäftsführer, Hr B.,

bekannt seien und weder das Unternehmen noch der Geschäftsführer Mieter der Wohnung waren, ist ein Hinweis dafür, dass die genannte Adresse überhaupt nie der Firmensitz der X war.

Laut Firmenbuch ist die Firmenadresse erst seit 14.11.2008 in der Y-straße, sodass die Angabe (auch) dieser Adresse in der Rechnung vom 28.1.2008 auch nicht mit dem Firmenbuch übereinstimmt.

Darüber hinaus ist die Wohnung seit 11.12.2006 der Hauptwohnsitz der Frau Z, welche die Buchhaltung für die X durchführte. Dass sich am Hauptwohnsitz der Buchhalterin, welche dort zwei Wohnungen zusammenlegen und renovieren lässt, gleichzeitig der Firmensitz der X befindet, ist nicht nachvollziehbar. Die Argumentation der Bw (geringfügige handwerkliche Tätigkeiten; Frage, ob die Führung der Bücher nicht bereits einen Betriebssitz begründe) wäre allenfalls denkbar, wenn es sich um den Geschäftsführer der Bw handelte (dieser hatte jedoch seinen Wohnsitz laut Abfrage im Zentralen Melderegister niemals an dieser Adresse) und wenn es irgendwelche Hinweise für die Öffentlichkeit für die Existenz eines Firmensitzes an dieser Adresse gäbe (Firmenschild etc). Dass die Wohnung zum Zeitpunkt der Begehung und eine geraume Zeit vorher leer stand, ist aus den angefertigten Fotos eindeutig ableitbar. Außerdem bedeutet der Aktenvermerk des Betriebsprüfers, wonach Fr Z ihrer Angabe nach "gerade beim Aufbuchen der Belege" sei, noch nicht, dass diese Tätigkeit an der angegebenen Adresse durchgeführt wurde, was infolge des dokumentierten Zustands der Wohnung im Hinblick auf die Renovierung und Zusammenlegung gar nicht möglich war. Es ist daher davon auszugehen, dass die auf den Rechnungen angegebene Adresse Y-straße 0000 niemals der Firmensitz der X war, sondern stets privat genutzt wurde.

Unter Anschrift im Sinne des § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ist nämlich nicht eine bloße Zustelladresse zu verstehen, sondern eine Geschäftsanschrift, an der das leistende Unternehmen eine Geschäftstätigkeit entwickelt. An der angegebenen Anschrift muss tatsächlich das Unternehmen betrieben werden. Die Angabe des Namens und der Anschrift des leistenden Unternehmers soll zu dessen Identifizierung und der Sicherung des Steueranspruchs dienen, dh die Anschrift muss auch nach außen hin mit dem Unternehmen in Verbindung gebracht werden können.

Diese Voraussetzungen sind im ggstdl Fall nicht gegeben.

Scheint in einer Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift nicht existiert, so fehlt es nach der Judikatur an der Angabe des leistenden Unternehmers (s zB VwGH 14.1.1991, 90/15/0042).

Die Bw konnte die Feststellungen der Bp nicht entkräften. Sie konnte keine Nachweise vorlegen, die den aufrechten Firmensitz der X an der angeführten Adresse im fraglichen Zeitraum belegen würden.

Auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse ist davon auszugehen, dass die Fa X Bau GesmbH an der angeführten Adresse Y-strasse 0000 keine Geschäftstätigkeit entfaltete und dort nicht ihren Firmensitz hatte.

Nach der Judikatur des VwGH kann eine Anschrift unter dem Gesichtspunkt des § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 auch unrichtig sein, wenn sie mit der im Firmenbuch eingetragenen übereinstimmt. (S VwGH 24.2.2010, 2005/13/0006).

Bei den Rechnungen mit der Geschäftsanschrift T-Straße 0001, 8888 Wien, ist der Bw zwar insofern Recht zu geben, als sich aus den Feststellungen des FA tatsächlich nicht entnehmen lässt, dass die X an genannter Adresse keinen Betriebssitz hat; jedoch ist auch aus der Annahme eines Betriebssitzes an genannter Adresse für die Bw nichts gewonnen, da andere formelle Rechnungsmängel vorliegen (siehe oben).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass bei allen in Frage stehenden Rechnungen formelle Mängel vorliegen.

Die Einholung eines Firmenbuchauszugs durch die Bw ist unbestritten; die Bescheinigungen, dass bezüglich der X Bau GesmbH „gegenwärtig“ keine fälligen Abgabenschulden bestünden, wurden vorgelegt.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 11 Abs 1 UStG 1994 ist der Unternehmer berechtigt, Rechnungen auszustellen, wenn er Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 ausführt. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Diese Rechnungen müssen - soweit nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

- „1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des

Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden

Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;

6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;

- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.“

Gemäß Abs 2 leg cit können die nach Abs 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ist die von anderen Unternehmern in einer Rechnung gemäß § 11 leg cit an den Empfänger gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und Leistungen abzugsfähig.

Auch Art 178 lit a der MwStSyst-RL verlangt, dass der Unternehmer für Zwecke des Vorsteuerabzugs eine gemäß den Art 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen muss, wobei die Rechnungsmerkmale des UStG und der MwStSystRL inhaltlich gleich sind.

Nach der Rsp des EuGH (1.4.2004, RS C-90/02 "Bockemühl", Slg I-3303) haben die Mitgliedstaaten das Recht, weitere Formalitäten festzulegen, die die Erhebung und Überprüfung der Steuer sicherstellen und das Recht auf Vorsteuerabzug nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Derartige Merkmale sieht das UStG zur Zeit nicht vor. (*Siehe Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage September 2011, § 11, Rz 50/1*).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssen die § 11 UStG 1994 aufgezählten Merkmale kumulativ gegeben sein. Das Fehlen auch nur einer Voraussetzung führt zur Versagung des Vorsteuerabzugs, ohne dass es der Behörde möglich wäre, das fehlende Tatsbestandsmerkmal in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen (siehe VwGH 1.12.1983, 83/15/0033; VwGH 14.1.1991, 90/15/0042; VwGH 7.7.2004, 99/13/0159; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0065; VwGH 28.9.2011, 2010/13/0146; *Ruppe/Achatz, aaO, § 11 Tz 57*).

Das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 leg cit ist eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (*vgl Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig [Hrsg], UStG-Kommentar 1.06 § 12 Rz. 35.*)

Der VwGH hat die Europarechtskonformität des Abstellens auf eine formgerechte Rechnung bejaht. (S VwGH 1.6.2006, 2004/15/0069).

Rechnungsmangel der falschen Adresse des Rechnungsausstellers:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (s zB VwGH 4.3.2009, ZI 2004/15/0174) muss in einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung sowohl der richtige Name als auch die richtige Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers angegeben sein. Ob in einer Rechnung die richtige Anschrift angegeben ist, ist eine auf der Tatsachenebene zu beantwortende Sachverhaltsfrage. Wenn an der in den Rechnungen ausgewiesenen Adresse keine Geschäftstätigkeit entwickelt wird, ist nicht die richtige Anschrift angegeben.

Siehe dazu auch VwGH 24.2.2010, 2005/13/0006. Hier hatte die Behörde den Vorsteuerabzug verweigert, weil die Anschrift des leistenden Unternehmers in der Rechnung wegen "nachweislich fehlender Geschäftstätigkeit" an diesen Adressen nicht die wirklichen Anschriften des leistenden Unternehmers gewesen sind. Der VwGH bestätigte die Rechtsansicht der belangten Behörde und führte aus:

„Die Versagung des Vorsteuerabzuges durch die belangte Behörde gründet sich auf die ständige Rsp des VwGH zu § 11 Abs 1 Z 1 UStG, wonach eine Rechnung, aus der nicht die richtige Adresse des leistenden Unternehmers hervorgeht, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies gilt uA dann, wenn unter der angegebenen Adresse nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde (...). Eine Anschrift kann unter dem Gesichtspunkt des § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 auch unrichtig sein, wenn sie mit der im Firmenbuch eingetragenen übereinstimmt.“

Die Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers in der Rechnung dient einerseits der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat bzw andererseits der Sicherstellung der Besteuerung beim liefernden/leistenden Unternehmer. Die Angabe einer falschen Adresse wird vom VwGH nicht als „kleiner“, dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen. Eine ungültige Rechnungsadresse vereitelt daher den Vorsteuerabzug, selbst wenn die der Rechnung zu Grunde liegende Leistung tatsächlich von einem Unternehmer erbracht wurde und die Umsatzsteuer an das FA abgeführt worden sein sollte.

Demzufolge hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) in zahlreichen Fällen dem Vorsteuerabzug aus einer Rechnung, die die falsche Adresse des Lieferanten enthält, eine

Absage erteilt (*S. Wisiak, UFS und Vorsteuerabzug aus Rechnungen, UFS-Journal Nr. 4/2009, S. 123ff mwN*).

Bei den strittigen Rechnungen, die die Adresse Y-straße 0000 als Firmensitz enthalten und bei der Rechnung vom 28.1.2008, die sowohl die Adresse Y-straße 0000 als auch die Adresse T. Straße 0001, A-8888 Wien, enthält, liegt daher ein beachtlicher Rechnungsmangel vor, da das Erfordernis des § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 (Angabe des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers) nicht erfüllt ist.

Rechnungsmangel des fehlenden Tags der Lieferung oder sonstigen Leistung bzw des Zeitraums, über den sich die sonstige Leistung erstreckt:

VwGH und diesem folgend UFS haben in zahlreichen Entscheidungen die Abzugsfähigkeit bei fehlendem Leistungszeitpunkt bzw Leistungszeitraum verneint (*s. Wisiak, aaO mwN*).

Die in § 11 Abs 1 UStG genannten Voraussetzungen verfolgen das Ziel, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen. Die Rechnungsangaben müssen daher eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ermöglichen. Sofern eine Rechnung kein Leistungsdatum enthält, ist für die Finanzverwaltung nicht ersichtlich, wann die hiermit zusammenhängende Umsatzsteuer und der damit korrespondierende Anspruch auf Vorsteuerabzug entstanden ist. Die Angabe des Leistungszeitpunktes verstößt aber auch nicht gegen den europarechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Dieser Grundsatz gehört nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts. Hierbei ist zu prüfen, ob eine Regelung zur Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels erforderlich und geeignet ist und die Ziele und Grundsätze der Richtlinie 77/388/EWG nicht mehr als erforderlich beeinträchtigt (vgl. die Urteile des EuGH vom 19. September 2000, C-177/99 und C-181/99, Ampafrance und Sanofi, Randnummern 42f, und vom 21. Februar 2008, C-271/06, Netto Supermarkt, Randnummern 18f). Die zwingende Angabe des Liefer- bzw. Leistungszeitpunktes ist auf Grund der oben angeführten Gründe erforderlich und geeignet, die korrekte Erhebung der Umsatzsteuer sicherzustellen. Sie beeinträchtigt die Interessen des Leistungsempfängers schon deshalb nicht mehr als erforderlich, weil dieser, wenn er eine Rechnung ohne Angabe des Liefer- bzw. Leistungszeitpunktes erhält, vom leistenden Unternehmer eine korrigierte, den Anforderungen des § 11 Abs 1 UStG 1994 entsprechende Rechnung verlangen kann und die Aufnahme des Leistungszeitpunktes in die Rechnung dem Rechnungsaussteller ohne Schwierigkeiten möglich ist.

Bei den strittigen Rechnungen, die keine Angaben über den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt,

enthalten, liegt daher ein beachtlicher Rechnungsmangel vor, da den Anforderungen des § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 nicht Genüge getan wird.

Rechnungsmangel der fehlenden bzw falschen UID-Nummer des Rechnungsausstellers:

Nach der Judikatur des UFS ist die Angabe einer falschen UID-Nummer des Rechnungsausstellers kein unbedeutender, den Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formfehler, sondern es liegt ein Inhaltserfordernis einer Rechnung iSd § 11 Abs 1 UStG 1994 nicht vor, sodass dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug allein schon aus diesem Grund nicht zusteht (s UFS 25.10.2007, RV/2199-W/06; UFS 9.7.2007, RV/1542-W/05). Auch *Ritz, SWK 2003 S 304*, weist darauf hin, dass das Fehlen der zutreffenden UID-Nummer des leistenden Unternehmers auf der Rechnung zum Versagen des Vorsteuerabzuges führt.

Dies muss umso mehr gelten, wenn überhaupt keine UID-Nummer des Rechnungsausstellers angegeben wird.

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer hat nämlich eine für die Abgabenerhebung essentiell wichtige Überprüfungsfunktion, da durch kontrollierte Vergabe bzw Widerruf von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern verhindert werden kann, dass Vorsteuerbeträge abgezogen werden, die aus Rechnungen stammen, die Nichtunternehmer, Kleinunternehmer oder Unternehmer, die nur steuerbefreite Lieferungen oder Leistungen erbringen, ausgestellt haben.

Die anzuwendende nationale Rechtsvorschrift des § 11 Abs 1 Z 6 dritter Gedankenstrich UStG 1994 entspricht überdies der europarechtlichen Vorgabe laut Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG, die gemäß Art 168 lit a und Art 178 lit a den Vorsteuerabzug von einer Rechnung abhängig macht, die uA gemäß Art 226 Z 3 ausdrücklich die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer enthalten muss, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat.

Die strittigen Rechnungen, auf denen entweder keine oder eine falsche bzw ungültige UID-Nummer angegeben war, weisen daher einen beachtlichen Rechnungsmangel auf, da sie den Anforderungen des § 11 Abs 1 Z 6 UStG 1994 nicht entsprechen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei allen strittigen Rechnungen beachtliche Mängel vorliegen, die, der Judikatur des VwGH und UFS folgend, aus materiellen Gründen zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen.

Vertrauenschutz:

Die Bw macht Vertrauenschutz bzw Gutgläubenschutz geltend. Sie beruft sich dabei auf die objektive Einhaltung der Sorgfaltspflicht in Zusammenhang mit § 12 Abs 1 Z 1 UStG idF Abgabensicherungsgesetz 2007, wonach dem Empfänger einer Lieferung oder sonstigen

Leistung ein Vorsteuerabzug (nur dann) nicht zustehe, wenn er wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehe.

Diese Rechtsansicht wird vom UFS nicht geteilt.

Nach der Judikatur des VwGH, UFS und BFH gibt es bei Rechnungsmängeln keinen Vertrauensschutz. Demnach gehört eine ordnungsgemäße Rechnung zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (s BFH 30.4.2009, V/R 15/07).

Im E v 28.9.2011, 2010/13/0146 führt der VwGH aus, dass die Formvorschriften des § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nicht durch die Berufung auf die Erfüllung von Sorgfaltspflichten ersetzt werden können. Im E VwGH v 3.7.2003, 2002/15/0155 wird dargelegt, es entspreche dem Regelungsziel und-zweck des § 12 UStG, dass eine Vorsteuer nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung abgezogen werden kann. Bei Fehlen einer ordnungsgemäßen Rechnung steht der Vorsteuerabzug – unabhängig von Gut- oder Schlechtgläubigkeit – nicht zu.

Der UFS führt im E v 22.10.2010, RV/2852-W/07 (in diesem Sinne auch UFS, E 10.11.2011, RV/0824-G/08) zum Thema Vertrauensschutz bei Rechnungsmängeln aus:

"Abschließend bleibt auszuführen, dass § 12 UStG 1994 den Schutz des guten Glaubens an die Erfüllung der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen nicht als Tatbestandsmerkmal vorsieht. Weder der EuGH hatte eine Sistierung der Rechnungsmerkmale im Blickfeld noch wurde dies vom Bundesfinanzhof oder vom Verwaltungsgerichtshof judiziert. Wie *Laudacher* in seinem Artikel "*Kein gemeinschaftsrechtlicher Gutglaubenschutz bei fehlenden Rechnungsmerkmalen*" (SWK 22/2009, S 662) ausführt, bezog sich nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH v. 30.4.2009, V R 15/07), die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache "*Kittel*" und "*Recolta Recycling*" nicht auf den Fall, dass die objektiven Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug fehlen. Vielmehr ist nach dieser Entscheidung der Vorsteuerabzug selbst dann zu verweigern, wenn die objektiven Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zwar vorliegen, jedoch auf Grund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Es wird durch diese Rechtsprechung nicht das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des Vertrauensschutzes erweitert, sondern begrenzt, weil eine "*betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht ... nicht erlaubt ist*" (Rn 54). Um sich den Abzug der Vorsteuer zu sichern, genügt daher bei fehlender bzw. unrichtiger Rechnungsadresse der Nachweis einer Abfrage des Gewerberegisters, des Firmenbuchs oder einer Anfrage beim Finanzamt nicht."

Im E v 25.11.2011, RV/0750-W/11 führt der UFS aus, dass ein Rechnungsmangel durch die Gut- oder Schlechtgläubigkeit der beteiligten Unternehmer nicht geheilt wird.

Im E v 16.2.2012, RV/0546-W/08 stellt der UFS fest, nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Schutz des guten Glaubens (nur) dann von Bedeutung, wenn ansonsten die formellen Voraussetzungen einer Rechnung erfüllt sind.

Nach *Ruppe/Achatz aaO, § 12 Rz 98*, gehen VwGH und FinVerw "davon aus, dass eine formal nicht ordnungsgemäße Rechnung auch bei Gutgläubigkeit des Abnehmers den Vorsteuerabzug ausschließt". Nach der Rsp des VwGH ist der Leistungsempfänger in seinem Vertrauen in die Richtigkeit der Angaben des leistenden Unternehmers nicht geschützt (s *Ruppe/Achatz aaO, § 11 Rz 60/3*).

Der UFS sieht keinen Anlass, von der dargestellten Rechtsprechung abzugehen.

Demnach berechtigen schwerwiegende Rechnungsmängel (wie im vorliegenden Fall) nicht zum Vorsteuerabzug. Es gibt diesbezüglich keinen Gutgläubenschutz. Dieser kann nur greifen, wenn alle Merkmale einer ordnungsgemäßen Rechnung vorliegen. Wird unter der angegebenen Adresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet, steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Dasselbe gilt, wenn der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung bzw der Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, nicht in der Rechnung angegeben ist und auch, wenn die Rechnung keine oder eine falsche UID-Nummer des Rechnungsausstellers enthält.

Darüber hinaus wird bemerkt, dass nach Ansicht des UFS mit dem alleinigen Abverlangen von Formelnachweisen zum Nachweis einer gültigen Geschäfts- und Rechnungsadresse den angesprochenen unternehmerischen Obliegenheiten nicht Genüge getan wird, weil auch un seriöse Unternehmer danach trachten, wenigstens die formalen Erfordernisse zu erfüllen. Das Abverlangen von Formelnachweisen durch die Bw erschöpft sich in einer Abfrage im Firmenbuch; sie hat keine darüber hinausgehenden Nachweise geliefert. Es wäre der Bw etwa zumutbar gewesen, sich persönlich von der Existenz der X an der angeführten Geschäftsadresse zu überzeugen, zumal ihr die wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Lieferanten (Zwangsausgleich) aG der Firmenbuchabfrage bekannt waren. Die einmalige Abfrage im Firmenbuch allein ist einerseits wenig aussagekräftig und andererseits gibt es keinen sich für steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauenschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse, die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Nach der Rechtsprechung des UFS (siehe zB UFSW, GZ RV/2852-W/07 vom 22.10.2010) genießen die in das Firmenbuch unüberprüft übernommenen Angaben keine Vermutung der Richtigkeit. Die im Firmenbuch angeführte Geschäftsanschrift ist für Zustellungen wichtig. Eine im Firmenbuch aufscheinende Adresse ist als Rechnungsadresse

dann maßgeblich, wenn und solange das liefernde oder leistende Unternehmen dort tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausübt. Dies war bei der die streitgegenständlichen, mit diesem Mangel behafteten Rechnungen ausstellenden Firma X Bau GesmbH jedoch nicht der Fall.

Bei den anderen Rechnungsmängeln ist zu bemerken, dass diese ohne weitere Überprüfung jedem sorgfältigen Kaufmann sofort hätten auffallen müssen. Dass der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung bzw der Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, in einer Rechnung nicht angegeben wird, ist beim Betrachten der jeweiligen Rechnung ebenso offenkundig wie der Umstand, dass keine bzw eine falsche (bestehend aus neun statt aus acht Ziffern) UID-Nummer des leistenden Unternehmers angeführt war. In diesen Fällen wäre es daher gar nicht notwendig gewesen, die UID-Nummer zu überprüfen oder weitere Nachforschungen anzustellen.

Bei offenkundigen Mängeln könnte es selbst bei grundsätzlicher Anerkennung keinen Vertrauensschutz geben.

Zu den von der Bw vorgelegten beiden Bescheinigungen, wonach bezüglich der X Bau GesmbH gegenwärtig keine fälligen Abgabenschulden bestünden, ist anzumerken, dass der Umstand, dass der Lieferant mit einer falschen Adresse bei der Finanzverwaltung erfasst war, keinen Vertrauensschutz begründen könnte. Die Bescheinigungen (die nicht für die Bw, sondern für andere Steuerpflichtige ausgestellt wurden) besagen lediglich, dass zum Zeitpunkt der Ausstellung keine fälligen Abgabenschulden der X Bau GesmbH bestehen. Die beim FA geführte, vom Abgabepflichtigen angegebene Adresse hat keine Vermutung der Richtigkeit für sich. Der Vorwurf, dass das FA möglicherweise falsche Auskünfte erteilt hätte, geht schon im Hinblick darauf, dass die Auskunft einerseits nicht für die Bw bestimmt war und andererseits über Abgabenschuldigkeiten Auskunft gibt, ins Leere. Dass ein Vertrauensschutz für die Bw aus ihrem Vorbringen, zum Zeitpunkt der zweitgenannten Bestätigung hätte es der Finanzverwaltung bekannt sein müssen, dass es hinsichtlich der X Bau GesmbH zu Unregelmäßigkeiten gekommen sei, entstehen könnte, kann im Hinblick auf vorliegende Rechnungsmängel mangels Zusammenhang nicht nachvollzogen werden. Der Wahrheitsgehalt dieses Vorbringens muss daher nicht überprüft werden.

Dem Argument der Bw, aus § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 (idF Abgabensicherungsgesetz 2007) könne ein Gutgläubenschutz bei Rechnungsmängeln abgeleitet werden, wird nicht gefolgt. Nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Abnehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oÄ steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vorgelagerten oder nachgelagerten Umsatz betrifft. Die Vorschrift hat

nach den Materialien im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung klarstellenden Charakter und hat die bis dahin geltende Haftungsbestimmung des § 27 Abs 9 UStG 1994 abgelöst. Die EuGH Rechtsprechung (s 6.7.2006, Rs C-439/04, Kittel) statuiert, dass kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, wenn der Abnehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer vor- oder nachgelagerter Umsatz in der Lieferkette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war. Das nach objektiven Gegebenheiten entstandene Recht auf Vorsteuerabzug steht daher unionsrechtlich nur dann zu, wenn der Unternehmer alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen sind. (S *Ruppe/Achatz aaO, § 12 Tz 92f.*).

Die Regelung betrifft vA Karussellbetrugsfälle und bewirkt, dass das Vorliegen von MwSt-Betrug den Vorsteuerabzug ausschließt, selbst wenn objektiv betrachtet sämtliche Voraussetzungen für den Abzug erfüllt sind. (S EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, Halifax).

Dies bedeutet, dass in MwSt-Betrugsfällen die Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers zu prüfen ist; liegt sie nicht vor, begründet sie den Verlust des Vorsteuerabzuges. Diese Frage ist getrennt von der Frage zu sehen, ob die gesetzlich vorgesehenen Rechnungsmerkmale gegeben sind. Gegenteiliges ist der bisherigen Judikatur des EuGH, BFH oder VwGH nicht zu entnehmen. Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges haben objektiven Charakter. Die subjektive gutgläubige Überzeugung kann ein objektiv nicht erfülltes Merkmal nicht ersetzen. Bösgläubigkeit kann anspruchsbeschränkend wirken. Daraus kann aber nicht gefolgert werden, dass Gutgläubigkeit die Anspruchsberechtigung erweitert. Durch die Judikatur des EuGH (s Erk 6.7.2006, Verb Rs C-439/04 Axel Kittel u C-440/04, Rs Recolta Recycling SPRL), wonach der Vorsteuerabzug selbst dann zu verweigern ist, wenn die objektiven Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zwar vorliegen, jedoch aG objektiver Umstände feststeht, dass der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem betrugsbehafteten Umsatz beteiligt, wird das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des Vertrauenschutzes nicht erweitert, sondern begrenzt, "weil eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht ... nicht erlaubt ist." (s EuGH Rs Kittel, Rz 54).

Dies bedeutet, dass weder die Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 noch die gemeinschaftsrechtliche Rechtsprechung einen Gutgläubenschutz des Rechnungsempfängers bei vorliegenden objektiven Rechnungsmängeln statuieren. (S *Laudacher aaO; UFS 11.6.2004, RV/0441-W/04; UFS 16.5.2007, RV/0126-G/04, UFS 16.7.2008, RV/1476-L/07; UFS 22.10.2010, RV/2852-W/07; Kritisch Tumpel/Achatz aaO § 12 Tz 98*).

Zusammenfassend kommt der UFS zum Ergebnis, dass die im ggstdl Fall feststehenden gegebenen Rechnungsmängel den Vorsteuerabzug ausschließen. Es gibt diesbezüglich einerseits keinen Vertrauensschutz, da dieser nur greifen kann, wenn alle Merkmale einer ordnungsgemäßen Rechnung vorliegen; andererseits hat die Bw lediglich Formalnachweise eingeholt, konnte aber darüber hinausgehende Nachweise nicht erbringen bzw waren die Rechnungsmängel bereits offensichtlich ohne weitere Nachforschungen zu erkennen, sodass auch von der objektiven Einhaltung der Sorgfaltspflicht durch die Bw nicht ausgegangen werden konnte.

Vorläufigkeit:

Gemäß § 200 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Im ggstdl Fall liegt keine Ungewissheit im Tatsachenbereich vor.

Es besteht daher kein Anlass für die Erlassung vorläufiger Bescheide. Diese waren daher für endgültig zu erklären.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juni 2013