



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Y.KEG, vom 4. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 20. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für Februar 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Kommandit-Erwerbsgesellschaft (KEG).

Die Bw. hatte zunächst in Innsbruck ein Handelsgewerbe betrieben. Mit Vertrag vom 24.Oktobe/28.November 2001 mietete sie ab 1.Dezember 2001 ein Geschäftslokal in Salzburg zum Betrieb einer Gaststätte. Der Vormieter dieses Geschäftslokales, F.E., stellte der Berufungswerberin am 19.November 2001 einen Betrag von 605.000,00 S brutto wie folgt in Rechnung:

"S., am 19.11.2001

Wie vereinbart verrechne ich Ihnen für die Verschaffung des Standortes, die Aufwendungen für die Betriebsanlagengenehmigung, für die Aufwendungen im Zusammenhang mit den von mir getätigten Investitionen, sofern diese mit dem Gebäude fest verbunden sind, den vereinbarten Kaufpreis von 504.166,67 S zuzüglich 20 % USt, d.s.100.833,33 S, sohin zusammen 605.000,00 S.

Betreffend die Einrichtung des Gastraumes (ausgenommen Kühlanlage und Schank, welche im Eigentum der Brauerei stehen wie dies Ihnen bekannt ist), die in meinem Eigentum steht, weise ich darauf hin, dass die Einrichtungsgegenstände vom Vermieter pfandweise beschrieben wurden, bei Bezahlung der ausstehenden 205.000,00 S des vereinbarten Kaufpreises aber frei werden und soweit dies geschieht Ihnen von mir im Rahmen des vereinbarten Kaufpreises ohne gesondertes Entgelt überlassen werden."

Die Rechnung nennt als Leistungsempfängerin die Bw (unter ihrer damaligen Geschäftsadresse in Innsbruck) und als leistenden Unternehmer F.E. (unter der Anschrift des Mietlokales in Salzburg).

Mit der Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) für November 2001 machte die Bw die in der Rechnung vom 19. November 2001 ausgewiesene Umsatzsteuer (€ 7.327,84) als Vorsteuer geltend.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Rechnung nicht den Anforderungen des § 11 Abs 1 UStG 1994 entspräche, weil die angeführte Adresse des leistenden Unternehmers - nämlich die Anschrift des Mietlokales in Salzburg - zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nicht mehr zutreffend gewesen sei, weiters Angaben über den Leistungszeitpunkt fehlten und zudem die in Rechnung gestellten Leistungen teilweise nicht erbracht worden seien (Niederschrift vom 20. Februar 2002 über das Ergebnis einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung).

Dem gemäß wurde mit Bescheid vom 22. Februar 2002 die Umsatzsteuer für den Monat November 2001 ohne Abzug der Vorsteuer aus der Rechnung vom 19. November 2001 festgesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 15. März 2002 wendete der steuerliche Vertreter der Bw ein, nach Auskunft der Masseverwalterin des F.E., über dessen Vermögen am 3. Dezember 2001 der Konkurs eröffnet worden war, hätte der Rechnungsaussteller sein Unternehmen bis dahin an der in der Rechnung ausgewiesenen Adresse betrieben. Die Rechnung vom 19. November 2001 enthalte somit eine korrekte Adresse. Leistungszeitpunkt sei das Rechnungsdatum.

Bezüglich des Leistungsumfanges wurde im Zuge des Berufungsverfahren ein Protokoll über die vom Vermieter an die Bw zu übergebenden Gegenstände der Behörde vorgelegt (nur vom Übergeber unterschrieben).

Auf der Rechnung selbst fehlte aber der Hinweis, mit dem in diesem Zusammenhang auf das von der Bw beigebrachte Protokoll verwiesen wurde.

In der (abweisenden) Berufungsvorentscheidung vom 5.Juni 2002 wies das Finanzamt darauf hin, dass die Rechnung vom 19.November 2001 keinen Leistungszeitpunkt enthalte und die betreffenden Leistungen teilweise nicht erbracht worden seien.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, die Lieferung beträfe die im Lokal befindlichen Einrichtungsgegenstände, soweit diese Eigentum des Verkäufers gewesen seien, sowie die von ihm vorgenommenen Einbauten in das Gebäude. Der Verkäufer hätte seinen Betrieb eingestellt und anschließend die Liefergegenstände an den Käufer übergeben. Leistungszeitpunkt wäre der 19. November 2001 gewesen, der Leistungsumfang ginge aus der Rechnung klar hervor.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16.Februar 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der Unabhängige Finanzsenat führte aus, dass die streitgegenständliche Rechnung vom 19. November 2001 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, weil mangels Angabe des Leistungszeitpunktes die Rechnung nicht den formalen Voraussetzungen des § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 entspräche.

Mit 13.Februar 2004 stellte der Vermieter des Geschäftslokales, F.E., erneut eine Rechnung mit dem Vermerk „ diese Rechnung ersetzt die Rechnung vom 19.November 2001 wegen formeller Fehler Re Nr. 1/2004“ an die Bw aus. Die sich daraus ergebende Vorsteuer wurde im Rahmen einer elektronischen Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2004 von der Bw geltend gemacht.

Im Zuge einer Nachschau vom 18.Oktober 2005 durch das Finanzamt wurde die sich aus der streitgegenständlichen - berichtigten - Rechnung errechneten Vorsteuergutschrift für 2/2004 in Höhe von € 7.327,84 nicht anerkannt.

In der Berufung gegen den Bescheid vom 20.Oktober 2005 betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung 2/2004 führte die Bw aus, dass es sich dabei nicht um eine Neuausstellung einer Rechnung, sondern lediglich um die Richtigstellung oder Konkretisierung einer bereits ausgestellten Rechnung handelte. Es seien nur formelle Mängel beseitigt worden.

Mit 30.Juni 2003 wurde der Geschäftsbetrieb in Salzburg durch die Bw eingestellt.

Die Berufung wurde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs1 Z 1 UStG 1994 ist ein jeder Unternehmer dazu berechtigt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für

Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen. 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.

Nach § 11 Abs. 1 leg. cit. müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

§ 11 UStG 1994 hat seit dem 6. Jänner 1995 weitere Änderungen erfahren, so ua ab 2003 die Angabe des anzuwendenden Steuersatzes, die Notwendigkeit der Angabe der UID-Nummer, wenn der Unternehmer im Inland Umsätze tätigt, für die ein Vorsteuerabzug besteht.

Gemäß § 11 Abs 2 dritter Satz UStG 1994 können die nach Abs 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung aber hingewiesen werden muss.

§ 11 UStG 1994 ergänzt somit die Vorschriften über den Vorsteuerabzug (§ 12 UStG), indem er die formalen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug regelt und zugleich einem unberechtigten Vorsteuerabzug vorbeugen möchte.

Die in § 11 Abs 1 UStG 1994 für eine Rechnung erschöpfend aufgezählte Merkmale sind zwingend. Es besteht keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen (*Kolacny-Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Anm. 3 zu § 11*).

Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass eine Urkunde, die nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben enthält, nicht als Rechnung iS dieser Gesetzesstelle anzusehen ist und auf eine solche Urkunde der

Vorsteuerabzug nicht gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004; 26.6.2001, 2001/14/0023).

Die Angabe des Namens und der Anschrift des Leistungsempfängers soll der Feststellung dienen, ob derjenige, der den Vorsteuerabzug geltend macht, auch tatsächlich Leistungsempfänger war. Fehlen auf der Rechnung die Angaben über den Leistungsempfänger, so sind beim tatsächlichen Leistungsempfänger die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben.

Maßgebend für den Leistungszeitraum ist der Zeitpunkt der Lieferung. Bei Lieferungen ist der Zeitpunkt bestimmt, wenn die Rechnung ein Ausstellungsdatum enthält und sich kein Anhaltspunkt dafür ergibt, dass der Tag der Lieferung nicht mit dem Ausstellungsdatum übereinstimmt.

Es genügen nicht die Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen zu einem konkret bestimmten Zeitpunkt erbracht hat.

Entspricht die Rechnung nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1994, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer formgerechten Rechnung verlangen. In diesem Fall kann der Vorsteuerabzug jedoch erst für den Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (VwGH 18.11.1987, 86/13/0204, VwGH 17.9.1996, 95/14/0068, *Ruppe, § 12, Tz. 42*).

Der Vormieter des Geschäftslokales, Herr F.E., stellte der Bw am 19. November 2001 eine Rechnung über einen Betrag von ATS 605.000,00 brutto (enthalten 20% USt =S 100.833,33= €7.327,84).

Mit dieser Rechnung erwarb die Bw vom Vormieter nicht genauer definierte Wirtschaftsgüter zur Eröffnung seines Lokals.

Der in der UVA (Umsatzsteuervoranmeldung) November 2001 beantragte Vorsteuerabzug wurde ua mangels Angabe des Leistungszeitpunktes vom Finanzamt nicht gewährt.

Mit Berufungsentscheidung vom TagY GZX bestätigte der UFS, Außenstelle Innsbruck, die Rechtsansicht der Behörde I. Instanz.

Mit 13. Februar 2004 berichtigte der damalige Veräusserer F.E. die Rechnung vom 19. November 2001: In der streitgegenständlichen – berichtigten - Rechnung vom 13. Februar

2004 wurde der vom UFS (Berufungsentscheidung vom 16.Februar 2004) beanstandete fehlende Leistungszeitraum mit 19. November 2001 (=Rechnungsdatum) angegeben.

Ungeachtet dessen weist die berichtigte Rechnung vom 13.Februar 2004 unter Beachtung der obigen Ausführungen erneut formale Rechnungsmängel auf:

Zum einen fehlt der *Name und die Anschrift des die Leistung empfangenden Unternehmens*. Angaben über den Abnehmer der Lieferung/Leistung in der Rechnung stellen ein absolutes Erfordernis im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des §11 UStG 1994 dar (siehe obige Ausführungen).

Fehlen auf der Rechnung die Angaben über den Leistungsempfänger, so sind beim tatsächlichen Leistungsempfänger die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben

Die berichtigte Rechnung enthält nun eine *Angabe über den Zeitpunkt der Lieferung*.

Das Leistungsdatum wird mit 19. November, also mit dem ursprünglichen Ausstellungsdatum der Rechnung, angegeben.

Wie schon der Unabhängige Finanzsenat Außenstelle Innsbruck, in seiner Berufungsentscheidung vom 16.Februar 2004 ausführte, bestehen berechtigte Zweifel daran, dass die Lieferung/Leistung bereits mit 19.November 2001 erfolgte, da F.E. als Vermieter und Übergeber der Wirtschaftsgüter sein Unternehmen noch bis 3.Dezember 2001 in dem Mietlokal selbst betrieb.

Es darf in diesem Zusammenhang auf die widersprüchlichen Aussagen der Bw in ihren Berufungsausführungen vom 15.März 2002 einerseits und im Schriftsatz vom 25.Juni 2002, Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz betreffend Berufung vom 15.3.2002 andererseits verwiesen werden.

Die Ausführungen im Vorlageantrag vom 25.Juni 2002, wonach die Übergabe am Tag der Rechnungsausstellung (sohin am 19.November 2001) nach vorheriger Einstellung des Betriebes des Vermieters F.E. erfolgt sei, sind nicht mit dem Berufungsschriftsatz vom 15.März 2002 in Einklang zu bringen; danach hätte F.E. sein Unternehmen noch bis 3. Dezember 2001 selbst in dem Mietlokal betrieben.

Der Lieferung der Einrichtungsgegenstände durch den Vermieter an die Bw müsste demnach noch vor Einstellung seiner Geschäftstätigkeit (Dezember 2001) erfolgt sein.

Hinzu kommt, dass mit Dezember 2001 über das Vermögen des Unternehmens des die Rechnung ausstellenden Unternehmers, des Vermieters F.E., der Konkurs eröffnet wurde. Mit Konkursöffnung werden *Rechtshandlungen des „Gemeinschuldners“*, die die Konkursmasse betreffen, *unwirksam*. Rechnungsberichtigungen nach Eröffnung des Konkurses können

ausnahmslos vom Masseverwalter vorgenommen werden.

Auch nach Beendigung des Konkurses und damit nach Einstellung des Betriebes und Beendigung seiner Geschäftstätigkeit daraus, ist es dem damaligen Rechnungsaussteller nicht mehr gestattet, Rechnungen zu berichtigen.

Eine Rechnungsberichtigung durch den Masseverwalter war nicht erfolgt.

Weist die Rechnung als leistenden Unternehmer ein Rechtssubjekt auf, das zur Rechnungsausstellung nicht (mehr) befähigt ist, liegt keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

In diesem Zusammenhang darf angemerkt werden, dass auch der *Umfang der Lieferung nicht klar definiert ist*. Sowohl in der Rechnung vom 19.November 2001 als auch in der streitgegenständlichen – nun berichtigten – Rechnung vom 13.Februar 2004 ist der Umfang der tatsächlich erfolgten Lieferung nicht eindeutig bezeichnet.

Mit den verfahrensgegenständlichen Rechnungen erwarb die Bw vom Vermieter nicht genauer definierte Wirtschaftsgüter zur Eröffnung seines Lokals.

Das der Berufung vom 15.März 2002 beigelegte (undatierte) Protokoll über die veräusserten Wirtschaftsgüter - auf welches die Rechnung vom 19. November 2001 freilich mit keinem Wort Bezug nimmt - enthält lediglich eine Aufzählung von Einrichtungsgegenständen. Die Aufstellung wurde lediglich vom Übergeber unterzeichnet und führt keinen Lieferungszeitpunkt an.

Es bestehen berechtigte Zweifel darüber, ob und in welchem Umfang die in der Rechnung ausgewiesenen Leistungen von F.E. tatsächlich erbracht wurden- insbesondere die Verfügungsmacht über die Einrichtungsgegenstände, hinsichtlich derer der Vermieter Ansprüche auf Grund seines gesetzlichen Pfandrechtes erhoben hat, verschafft wurde. Aus den der Behörde vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass der Rechtsanwalt der Bw, Dr. B.W., vom Veräusserer F.E. eine Summe von S 400.000,00.- (€ 29.069,13) zurückfordert, weil nahezu sämtliches Inventar, das der Ablösevereinbarung zugrunde gelegt wurde, nicht im Eigentum des Vermieters (Übergeber) gestanden wäre.

Zusammenfassend kann unter Beachtung der oben angeführten Ausführungen somit festgehalten werden, dass die streitgegenständliche – berichtigte - Rechnung vom 13. Februar 2004 nicht den formalen Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entspricht (Fehlen des Namens und der Anschrift des Leistungsempfängers, mangelnde Legitimation des Rechnungsausstellers zur Rechnungsberichtigung).

Liegt eine formgerechte Rechnung iS des § 11 UStG 1994 nicht vor, ist die materiellrechtliche Anspruchsvoraussetzung für einen Vorsteuerabzug nicht gegeben.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 18. Dezember 2007