



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Eurax Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, 1090 Wien, Nußdorferstrasse 10-12/4, vom 2. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Mag. Oliver Puchta, vom 17. März 2008 betreffend Umsatzsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die am 17.11.2003 errichtete Berufungswerberin (Bw.), die X Transport und Logistik GmbH, übt das Transportgewerbe aus.

Handelsrechtlicher Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der Bw. ist seit Gründung F D.

Gegenstand des Unternehmens ist laut Gründungsvertrag das Spediteur- und Transportgewerbe inkl. Fernverkehr, Vermietung bzw. Leasing von LKW und PKW, Handel mit Waren aller Art sowie Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften.

Der Niederschrift über die Erhebung/Nachschaub anlässlich einer Neuaufnahme vom 11.2.2004 lässt sich unter anderem entnehmen:

„In 1100 Wien, E-Gasse, befindet sich sowohl der Wohnsitz des Herrn F D als auch der Betriebssitz der GesmbH. Ein ausschließlich betrieblich genutzter Raum ist derzeit nicht vorhanden. Mit der Tätigkeit der GesmbH wird sofort nach Erhalt des Gewerbescheines

(vorauss. Anfang März 04) begonnen werden. Es gibt bereits Kontakte mit einigen Speditionen. Die benötigten LKW wurden entweder gebracht erworben oder geleast. Herr M G, ..., ist seit 21.1.2004 mit 20 Std. brutto € 580,44 als gewerberechtlicher Geschäftsführer angemeldet.

Das Stammkapital € 70.000 ist zur Gänze einbezahlt und stammt laut Angaben des Herrn F D zum Großteil durch Ausborgen von Bekannten (siehe Musterschuldschein) und Familie.

Die Geschäftsabwicklung erfolgt über ein Firmenkonto bei ...

Herr F D wird je nach Geschäftserfolg einen fixen Geschäftsführerbezug (Höhe noch nicht festgelegt) erhalten."

Bei der Bw. fand eine Außenprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis August 2005 statt. In dem hierüber erstatteten Bericht wird unter anderem ausgeführt:

„Tz. 1 S Handels GmbH

Während der Prüfung wurden berichtigte Rechnungen vorgelegt. Der Rechnungsaussteller, Fa. S Handels GmbH befand sich während der Prüfung und zum Zeitpunkt der Rechnungsberichtigungen in Konkurs. Lt. Auskunft des Masseverwalters wurden diese berichtigten Rechnungen nicht von ihm ausgestellt.

Die Geschäftsführerin, Frau E R der Fa. S Handels GmbH befand sich während des fraglichen Zeitraumes nicht in Österreich, lt. Niederschrift vom 6.2.2006 mit dem Lebensgefährten der Geschäftsführerin befand er sich zu diesem Zeitpunkt in Haft und bestätigt, dass die berichtigten Rechnungen nicht von der Fa. S ausgestellt wurden, da er am Layout erkannte, dass das nicht den ursprünglichen Rechnungen entsprach.

Die Eingangsrechnungen der Fa. S Handels GmbH im Zeitraum 1 - 7/2005 entsprechen nicht den Vorschriften des § 11 UStG. Folgende Vorsteuerbeträge werden nicht anerkannt:

		Nettobetrag	VST
31.01.2005	S Handels GmbH	12.163,59	2.432,72
28.02.2005	S Handels GmbH	11.737,65	2.347,53
31.03.2005	S Handels GmbH	15.463,60	3.092,72
30.04.2005	S Handels GmbH	14.142,47	2.828,49
11.05.2005	S Handels GmbH	1.746,00	349,20
30.06.2005	S Handels GmbH	6.820,00	1.364,00
31.07.2005	S Handels GmbH	18.200,00	3.640,00
		80.273,31	16.054,66

Tz. 2 P Handelsges.m.b.H.

Der Rechnungsaussteller, die Fa. P Handels Ges.m.b.H. ist an der Firmenadresse nicht existent, der Geschäftsführer der Firma ist nicht auffindbar.

Die Eingangsrechnung der Fa. P Handels Ges.m.b.H. Re.Nr. 012 vom 31.8.2005 entspricht nicht den Vorschriften des § 11 UStG (es wurde keine UID-Nummer des Rechnungsausstellers angegeben).

Die Vorsteuer in Höhe von € 4.394,32 wird nicht anerkannt.

Tz. 3 Zahllast 6/2005

Abweichend von der vor der Prüfung abgegebenen UVA für den Zeitraum 6/2005 wurde im Zuge der Prüfung eine UVA für den Zeitraum 6/2005 mit den folgenden Bemessungsgrundlagen vorgelegt.

Jun 05	Gesamt Erlös	U 20%	USt	Vorsteuer	Zahllast
UVA It. Erkl.	60.529,40	60.529,40	12.105,88	11.480,16	625,72
UVA It. Belege	59.623,37	59.623,37	11.924,67	8.759,72	3.164,95
					2.539,23 Differenz

Tz. 4 Zusammenfassung

UVAs lt. Erklärung							
	Gesamt Erlös	igL	U 20 %	UST	igE 20%	Vorsteuer	Zahllast
Jän 05	37.210,49	900,00	36.310,49	7.262,10		6.874,12	387,98
Feb 05	58.151,02		58.151,02	11.630,20		9.162,39	2.467,81
Mär 05	71.966,20		71.966,20	14.393,24		12.898,36	1.494,88
Apr 05	76.549,19		76.549,19	15.309,84		13.157,04	2.152,80
Mai 05	62.332,73		62.332,73	12.466,55	115,3	12.023,47	443,08
Jun 05	60.529,40		60.529,40	12.105,88		11.480,16	625,72
Jul 05	88.716,08		88.716,08	17.743,22		26.012,12	-8.268,90
Aug 05	64.947,04		64.947,04	12.989,41		9.213,09	3.776,32
	520.402,15	900,00	519.502,15	103.900,43	115,30	100.820,75	3.079,68

UVAs lt. BP							
	Gesamt Erlös	igL	U 20 %	UST	igE 20%	Vorsteuer	Zahllast
Jän 05	37.210,49	900,00	36.310,49	7.262,10		4.441,41	2.820,69
Feb 05	58.151,02		58.151,02	11.630,20		6.814,86	4.815,34
Mär 05	71.966,20		71.966,20	14.393,24		9.805,64	4.587,60
Apr 05	76.549,19		76.549,19	15.309,84		10.328,55	4.981,29
Mai 05	62.332,73		62.332,73	12.466,55	115,3	11.674,27	792,28
Jun 05	59.623,37		59.623,37	11.924,67		7.395,72	4.528,95
Jul 05	88.716,08		88.716,08	17.743,22		22.372,12	-4.628,90
Aug 05	64.947,04		64.947,04	12.989,41		4.818,77	8.170,64
	519.496,12	900,00	518.596,12	103.719,22	115,30	77.651,34	26.067,89

Zahllast bisher	3.079,68
Zahllast lt. BP	26.067,89
Mehrergebnis	22.988,21

Die Unterfertigung der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6.4.2006 wurde laut Niederschrift vom Vertreter der Bw. und von der steuerlichen Vertreterin verweigert.

Gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1-8/2005 wurde auf Schreiben vom 17.5.2006, das die Bw. im Briefkopf ausweist und eine unleserliche Unterschrift trägt, die nicht mit der aktenkundigen Unterschrift des Geschäftsführers der Bw., F D übereinstimmt, Berufung erhoben:

„Innerhalb der gesetzlichen Frist erhebe ich Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-8/2005 vom 19.4.2006 bzw. gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 9.5.2006 über die Umsatzsteuer 1-8/2005 und begründe dies wie folgt:

Die Firma S Handels GmbH, hat für die Firma X Reparaturen bzw. Lieferungen durchgeführt und Rechnungen ausgestellt. Weiters hat die Firma S korrigierte Rechnungen mit Firmenbuchnummer und UID-Nummer an mich gesandt. Das Finanzamt hat die Rechnungen nicht anerkannt, weil diese angeblich nicht ordnungsgemäß ausgestellt wurden (Es wurde keine UID-Nummer und Firmenbuchnummer angemerkt.) Sämtliche Rechnungen wurden im Zeitraum Jänner bis Juli 2005 ausgestellt bzw. berichtigt (vor Konkurseröffnung von S).

Aus diesem Grunde beantrage ich im Namen meines Mandanten die Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuer.

Weiters beantrage ich in der Berufung eine mündliche Streitverhandlung anzuberaumen..“

Laut Abgabeninformationssystem (eine Bescheidausfertigung findet sich nicht im Finanzamtsakt) wurde mit Datum 9.1.2007 eine abweisende Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt erlassen. Begründend wurde ausgeführt:

Aufgrund der Tatsache, dass zum Zeitpunkt der Ausstellung der strittigen Rechnungen die Fa S GmbH in Konkurs war und der bestellte Masseverwalter von den fraglichen Rechnungen keine Kenntnis hatte, war den fraglichen Rechnungen die Anerkennung zu versagen.

Bei von der Firma P HandelsgmbH ausgestellten Rechnungen stellte sich heraus, dass an der auf den Rechnungen angegebenen Betriebsanschrift die fragliche Firma nicht existent war. Die Rechnung vom 31.8.2005 wies keine UID-Nummer auf, sodass der Vorsteueranspruch aufgrund dieser Rechnung aus formalen Gründen nicht anzuerkennen war. Die geltend gemachten Vorsteuern aus den angeführten Rechnungen waren daher zu verwehren.

Hinsichtlich der neu ermittelten Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer für 6/2005 wurden keine Einwendungen erhoben.“

Mit handschriftlichem Schreiben vom 22.2.2007, das im Kopf die Bezeichnung der Bw. aufweist und eine der Unterschrift auf dem Schreiben vom 17.5.2006 ähnliche Unterschrift

sowie den Stempelaufdruck L V, selbst. Buchhalter, ..., enthält (ob die Unterschrift von V L geleistet wurde, lässt sich nicht erkennen – der letzte Buchstabe des Vornamens ist ein „r“, während die Unterschrift ein Zeichen mit Unterlänge, etwa ein „g“ aufweist, während im Nachnamen, der auch ein „j“ enthält, in der Unterschrift keine Unterlänge ersichtlich ist), wurde ersichtlich die Vorlage der Berufung beantragt:

„Berufung“

Gegen die Abweisung der USt 1-8/2005 vom 9.1.2007, zugestellt am 14.2.2007 erhebe ich das Rechtsmittel der Berufung und begründe wie folgt:

Zum Zeitpunkt der Ausstellung der ursprüngl. Rechnung war die Firma nicht in Konkurs. Die Leistungen wurden während des Jahres 2005 (1. Halbjahr) erbracht und Konkurs war im September 2005. Also zu einem Zeitpunkt, wo kein Masseverwalter war. Auch wurde keine Möglichkeit einer mündlichen Streitverhandlung gegeben, obwohl in der Berufung begeht wurde. Siehe Schreiben vom 17.5.2006. Aus diesem Grunde beantrage ich in Namen meines Klienten die Anerkennung der Vorsteuer.

Überdies beantrage ich nochmals eine mündliche Streitverhandlung und gem. § 212a BAO die Aussetzung des Gesamtbetrages von € 22.988,18 plus SZ € 459,76 bis zur Erledigung.“

Das Finanzamt führte hierauf ein Mängelbehebungsverfahren durch und erließ mit Datum 5.7.2007 folgenden Bescheid:

„Bescheid“

Ihr Antrag vom 23. Februar 2007 auf Vorlage der Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-8/2005 mit Bescheid vom 19.4.2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz nach erfolgter Abweisung der BVE vom 9.1.2007 weist hinsichtlich der Form (§ 85 Abs. 2 BAO) die nachfolgenden Mängel auf:

1. Die Berufung vom 23.2.2007 wurde von einer Person gefertigt, die laut Unterschriftenprobenblatt des Firmenbuchgerichtes bzw. der im Abgabenakt abgelegten weiteren Unterlagen nicht zur Vertretung der Bw vor den Abgabenbehörden befugt ist. Aufgrund einer weiteren Berufung, die mit derselben Unterschrift gefertigt ist und der Stempel eines selbst. Buchhalters namens V L beigelegt ist, nimmt die Abgabenbehörde an, dass es sich um die Unterschrift dieses selbständigen Buchhalters handelt, der zur Vertretung der Bw vor der Abgabenbehörde in Berufungsangelegenheiten weder befugt war noch befugt ist. Auch die Berufung gegen den Erstbescheid wurde von dieser nicht legitimierten Person unterschrieben und ist nachträglich zu genehmigen.

Sie werden ersucht, die fragliche Berufung von dem vertretungsbefugten Organ der Bw bis zum bekannt gegebenen Termin (durch Unterschrift) genehmigen zu lassen.

2. In der Berufung wird angeführt, die abweisliche BVE sei der GmbH erst am 14.2.2007 zugestellt worden. Die Abgabenbehörde hat zwar keinen schriftlichen Zustellnachweis über die tatsächliche Bekanntgabe der Berufung, ein längere Zustellfrist als fünf Tage nach Ausfertigung ist bei Zustellungen durch die österr. Post aber kaum erweisbar. Es wird daher um Vorlage von Unterlagen ersucht, aus denen ersehen werden kann, dass die fragliche Berufung tatsächlich frühestens am 23. Jänner 2007 an die Bw zugestellt wurde, sodass die Einreichung der Berufung am 23.2.2007 somit fristgerecht war.

3. Die Umsatzsteuernachforderung für 1-8/2005 ergibt sich daraus, dass im Namen der GmbH aufgrund formal nicht ordnungsgemäßer Rechnungen. Im Namen der einen Rechnungsausstellerin, die im Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung allerdings bereits im Konkurs war, wurden berichtigte Rechnungen erstellt, die allerdings vom Masseverwalter genehmigt hätten werden müssen. Der Masseverwalter hatte von dieser Rechnungsberichtigung keine Kenntnis. Die Rechnungsberichtigung war daher nicht anzuerkennen.

Bei einer zweiten Rechnungsausstellerin gab es für die Zeitpunkte der Ausstellung von Rechnungen nachweislich keine Betriebsadresse noch eine erteilte UID-Nummer. Jedenfalls war der leistende Unternehmer nie an der auf den Rechnungen angegebenen Betriebsanschrift erreichbar. Aus diesem Grunde waren die Rechnungen nicht als ordnungsgemäß anzuerkennen. Sie berechtigen daher für den Zeitraum 1-8/2007, selbst wenn die fakturierten Leistungen erbracht worden sein sollten, nicht zur Geltendmachung von Vorsteueransprüchen.

In Zusammenhang mit dem gegenständlichen Berufungsverfahren wäre der Nachweis zu erbringen, dass der geltend gemachte Vorsteueranspruch tatsächlich zu Recht entstanden ist."

Die angeführten Mängel wären bis zum 20.8.2007 zu beheben, anderenfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

Mit Fax der steuerlichen Vertretung vom 20.8.2007 erreichte das Finanzamt folgende Mitteilung:

„... Wir beziehen uns auf Ihren Mängelbehebungsauftrag vom 5. Juli 2007 betreffend des Antrages vom 23. Februar 2007 auf Vorlage der Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-8/2005.

- 1) *Wir legen die Genehmigung der Berufung bzw. des Vorlageantrages durch den Geschäftsführer bei.*
- 2) *Die Genehmigung der Rechnungskorrekturen für die Firma S durch den Masseverwalter haben wir beim Masseverwalter beantragt. Dieser ist jedoch bis nächste Woche auf Urlaub, sodass es erst nächste Woche ein endgültiges Ergebnis geben wird."*

Beigeschlossen war eine von F D unterfertigte Erklärung vom 20.8.2007:

„Hiermit genehmige ich, Herr F D, Geschäftsführer der X Transport und Logistik GmbH, die Berufung vom 13. Februar 2007 gegen die Festsetzung einer Zwangsstrafe, die Berufung, sowie den Vorlageantrag vom 23. Februar 2007 betreffend die Berufung über Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-8/2005 mit Bescheid vom 19.4.2006.“

Aktenkundig ist ferner ein Schreiben der Bw. vom 19.9.2007, unterfertigt von F D, betreffend die Umsatzsteuererklärung 2005:

„Entgegen der Feststellung der Betriebsprüfung und der korrigierten Umsatzsteuervoranmeldung 1-8/2005 wurden die Vorsteuern der Rechnungen der Firma S vom 31.1.2005, 28.2.2005, 31.3.2005, 30.4.2005, 31.5.2005, 30.6.2005 und 31.7.2005 in der Umsatzsteuererklärung 2005 berücksichtigt, da ich der Meinung bin, diese Vorsteuern zu Recht in Abzug gebracht zu haben.“

Mit Bescheid vom 19.10.2007 wies das Finanzamt Wien 4/5/10 den Vorlageantrag vom 27.2.2007 „betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-8/2005 mit abweislicher Berufung vom 9.1.2007“ gemäß § 276 Abs. 1 BAO zurück und begründete dies wie folgt:

„Die Zurückweisung erfolgte, weil die Antragsfrist gemäß §§ 245 bzw. 276 Bundesabgabenordnung bereits am 12.2.2007 abgelaufen ist.“

Die Berufungswerberin erleidet hierdurch keinen Rechtsnachteil, weil die Veranlagung der Umsatzsteuer für 2005 auf Basis der Feststellungen der USO, die auch der Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-8/2005 zugrunde liegt und gegen die sich das gegenständliche Rechtsmittel gerichtet hat, erfolgen wird. Gegen diesen Bescheid kann die Berufungswerberin erneut mit begründeter Berufung vorgehen.“

Mit Bescheid vom 17.3.2008 wurde die Bw. zur Umsatzsteuer für das Jahr 2005 veranlagt, wobei sich eine Nachforderung von € 6.873,32 ergab. An Vorsteuer wurden € 157.900,62 berücksichtigt. Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.4.2006 verwiesen. „Die erklärten Vorsteuern wurden um die im Zuge der Prüfung nicht anerkannten Vorsteuern gekürzt.“

Aus dem Akt lässt sich entnehmen, dass eine Vorsteuerkürzung wie folgt vorgenommen wurde:

Tz 1	16.054,66
Tz 2	4.393,32
Tz 3	2.720,44
	23.169,42
Vorsteuer laut Erklärung 2005	181.070,04
	- 23.169,42
	157.900,62

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 wurde innerhalb verlängerter Berufungsfrist durch die steuerliche Vertreterin Berufung wie folgt erhoben:

„....Im Namen und Auftrag unserer oben angeführten Klientin erheben wir innerhalb offener (verlängerter) Frist gegen den oben angeführten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung.

Im Rahmen des Umsatzsteuerbescheides 2005 wurden die geltend gemachten Vorsteuern aus Leistungen der Firma S Handels GmbH nicht anerkannt. Der Sachverhalt gestaltet sich wie folgt:

Die Firma S besaß keine Gewerbeberechtigung für Transporte, führte jedoch Transporte durch. Zur gewerberechtlichen „Absicherung“ wurden die Geschäfte über die Firma X abgewickelt. Die X fakturierte an die Kunden und die Firma S als Subunternehmer fakturierte an X für die erbrachten Leistungen, sodass X nur eine geringe Spanne - intern Provision genannt - verblieb. Im Rahmen einer USO wurde festgestellt, dass die Eingangsrechnungen der Firma S einen Formmangel hatten - die UID-Nummer fehlte. Die Vorsteuer aus Eingangsrechnungen mit einem Gesamtbetrag von € 94.232,78 brutto (inkl. 20% USt) somit € 15.705,47 Vorsteuer wurden nicht anerkannt. Als unser Klient mit dem Formmangel konfrontiert wurde, bemühte er sich um eine Rechnungsberichtigung und telefonierte mit der Firma S, worauf er korrigierte Rechnungen mit der Post zugeschickt bekommen hat. Diese Rechnungen wurden offensichtlich, da die Geschäftsführung zu diesem Zeitpunkt nicht verfügbar war, von einem Erfüllungsgehilfen korrigiert. Wer die Rechnungen bei der Firma S wirklich korrigierte entzieht sich seiner Kenntnis. Er legte die um die UID-Nummer korrigierten Rechnungen der Abgabenbehörde vor, worauf er darüber informiert wurde, dass die Firma S zu diesem Zeitpunkt bereits in Konkurs war und gar keine berichtigten Rechnungen mehr ausstellen hätte dürfen. Den Masseverwalter kontaktierte er nicht. S hat das Geld für die fraglichen Rechnungen brutto erhalten, was auch dem Vernehmen nach von S gegenüber der

Abgabenbehörde bestätigt wurde. Der Vorsteuerabzug wurde auf Basis der von S mit Umsatzsteuer ausgestellten Rechnungen geltend gemacht. Der Formmangel der fehlenden UID-Nummern wurde erst im Zuge einer USO entdeckt, worauf sich unser Klient umgehend um eine Rechnungskorrektur bemühte. Diese Rechnungskorrektur fand auch statt, wurde jedoch aufgrund des Konkurses der S seitens der Abgabenbehörde nicht mehr anerkannt. Tatsache ist jedoch, dass bis zur Umsatzsteuerjahreserklärung korrigierte Rechnungen vorlagen und damit die für den Vorsteuerabzug notwendigen Voraussetzungen gegeben waren. Es wurde eine Leistung erbracht und es lag eine ordnungsgemäße Rechnung vor. Wir beantragen daher im Namen und Auftrag unserer Klientin die Anerkennung der Vorsteuer iHv. € 15.705,47 aus Eingangsrechnungen der Fa. S Handels GmbH.

Gleichzeitig beantragen wir die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO iHv. € 15.705,47 bis zur Entscheidung über diese Berufung."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8.3.2010 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 2.5.2008 als unbegründet ab und führte dazu aus:

„Im Rahmen einer Prüfung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 1/2005 bis 8/2005, die vom 24.10.2005 bis 06.04.2006 durchgeführt wurde, wurden unter anderem berichtigte Rechnungen der Fa. S Handels GmbH an den Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) beanstandet, da dieses Unternehmen im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung in Konkurs war und die Rechnungen nicht von einem Vertreter unterschrieben worden seien. In Folge wurde ein entsprechender Feststellungsbescheid vom 19.04.2006 betreffend die Umsatzsteuer Zeitraum 01-08/2005 erlassen, worin die Vorsteuerabzüge entsprechend dem Prüfungsbericht geändert wurden. Die dagegen erhobene Berufung vom 18.05.2006 mit Bescheid vom 09.01.2007 abgewiesen. Dies mit Begründung, dass der bestellte Masseverwalter der Fa. S GmbH von den fraglichen Rechnungen keine Kenntnis gehabt habe. Ein Vorlageantrag vom 27.02.2007 gegen diese Entscheidung wurde zurückgewiesen.“

Am 03.10.2007 brachte der Bw. die Umsatzsteuererklärung 2005 ein, darin wurden die beanstandeten Vorsteuerabzüge wiederum geltend gemacht. Im Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 17.03.2008 wurden diese Beträge wiederum, mit Hinweis auf die Außenprüfung vom 12.04.2006 nicht berücksichtigt. Dagegen richtet sich die, in verlängerter Berufungsfrist fristgerecht eingebrachte, vorliegende Berufung vom 02.05.2008.

Darin wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die im Rahmen der USO-Prüfung vorgelegten, gegenständlichen Rechnungen tatsächlich mit einem Formmangel, dem Fehlen der UID-Nummer behaftet gewesen seien. In weiterer Folge habe sich der Bw. um eine Rechnungsberichtigung bemüht und es seien per Post korrigierte Rechnungen zugeschickt

worden. Die Korrektur sei offensichtlich von einem Erfüllungsgehilfen der Fa. X durchgeführt worden, da die Geschäftsführung dieses Unternehmens nicht verfügbar gewesen sei. Wer die Rechnungen korrigiert habe, entziehe sich der Kenntnis des Bw. Diese Rechnungen seien der Abgabenbehörde vorgelegt worden. Der Masseverwalter sei nicht kontaktiert worden. Zur Umsatzsteuerjahreserklärung seien korrigierte Rechnungen vorgelegen und damit die für den Vorsteuerabzug notwendigen Voraussetzungen vorgelegen.

Aufgrund des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens, insbesondere aufgrund des Arbeitsbogens über die USO-Prüfung der Bw. vom 24.10.2005 bis zum 06.04.2006, der Urkunden über Mietverträge zwischen der Bw. und S Handels GmbH, der Rechnungen der Rechnungen der 'S" Handels GmbH aus dem Zeitraum Jänner bis Juli 2005, des Firmenbuchauszugs der 'S" Handels GmbH, der Aussage des K H vom 06.02.2006 steht folgender Sachverhalt fest:

Mit Beschluss des Landesgerichts Wiener Neustadt vom 21.09.2005 zu 1xSxx/05 wurde über die 'S" Handels GmbH der Konkurs eröffnet und am 23.09.2005 Dr. A B als Masseverwalter eingesetzt. Die Gesellschaft wurde aufgelöst, der Konkurs gem. § 166 KO mit Beschluss vom 15.02.2006 aufgehoben. Am 17.02.2007 erfolgte die amtswegige Löschung der Gesellschaft.

Die Bw. legte Mietverträge, datiert mit 10.01.2005 (2) bzw. 25.02.2005 (1) über die Vermietung von drei Sattelzügen durch die S Handels GmbH an die Bw. vor. Darin wird jeweils die Vermietung der Fahrzeuge vom Tag des Vertragsabschlusses bis zum 30.06.2005 vereinbart. Ein Mietentgelt wurde gesondert vereinbart (Punkt 5. des Mietvertrags).

Die streitgegenständlichen Rechnungen sind wie folgt datiert:

Rg. Nr.	Datum	Betrag netto
01001	31.01.2005	12.163,59
01002	28.02.2005	11.737,65
01003	31.03.2005	15.463,60
01004	30.04.2005	14.142,48
01005	15.05.2005	1.746,00
01005	30.06.2005	6.820,00
01006	31.07.2005	18.200,00

Beschrieben ist die Leistung jeweils mit „Miete, Kilometerleistung, und Transportaufträge“ mit der Angabe der Zeiträume „01.01.2005-31.01.2005“ (Rg. 01001). „01.02.2005 - 28.02.2005“ (Rg. 01002), „01.03.2005 - 31.03.2005“ (Rg. 01003), „01.04.2005 - 30.04.2005“ (Rg. 01004), „01.06. - 30.06.2005“ (eine der beiden Rechnungen, die mit 01005 bezeichnet sind) sowie „01.07. - 31.07.2005“ (Rg. 01006). In der anderen der beiden Rechnungen, die 01005

bezeichnet sind, werden als Leistung verschiedene Autozubehörteile und Arbeitszeit angeführt. Ein Leistungszeitraum ist in dieser Rechnung nicht angeführt.

In den ursprünglich vorliegenden Rechnungen ist eine UID-Nummer der Bw. nicht angeführt. Die in weiterer Folge, im Zuge der Betriebsprüfung und somit nach dem 23.09.2005 vorgelegten, korrigierten Rechnungen jeweils desselben Datums enthalten die UID-Nummer. Die Rechnungen wurden nicht vom Masseverwalter ausgestellt und es wurde auch niemand vom Masseverwalter bevollmächtigt, Rechnungen auszustellen.

Die Beweiswürdigung zur Frage, wer die streitgegenständlichen, korrigierten Rechnungen ausgestellt hatte, gründet sich auf folgende Beweismittel:

Nach Aussage von K H vom 02.06.2006 war die Geschäftsführerin der 'S " Handels GmbH, seine Ehefrau, im Zeitraum der Ausstellung der Rechnung 01005 vom 30.06.2006 in Bosnien. Der Masseverwalter habe ihm gegenüber bestätigt, dass dieser die Berichtigung nicht veranlasst habe (190/AB). Im Übrigen wird diesbezüglich auf die Tz. 1 des Berichts vom 12.04.2006 über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen. Darüber hinaus wird auch durch das Vorbringen im Berufungsschriftsatz außer Streit gestellt, dass der Masseverwalter im Zuge der Rechnungsberichtigung nicht kontaktiert worden ist.

Rechtlich folgt daraus:

Der Unternehmer kann gem. § 12 Abs. 1 UStG unter anderem folgende Vorsteuerbeträge abziehen: 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. Gem. § 11 Abs. 1 Z. 6 UStG hat die Rechnung weiters eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird, zu enthalten. Weiters hat die Rechnung gem. § 11 Abs. 1 Z. 3 UStG Angaben über Art und den Umfang der sonstigen Leistung sowie gem. § 11 Abs. 1 Z. 4 UStG den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, zu enthalten. Gemäß § 11 Abs. 1 Z. 2 UStG müssen bei Rechnungen deren Gesamtbetrag € 10 000 übersteigt, 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.

Eine Rechnungsausstellung durch Vertreter ist nach den Regeln des Zivilrechts zu beurteilen (vgl. Bürgler in Berger u.a. [Hrsg.], UStG-Kommentar [2006] § 11 Rz 28).

Von den streitgegenständlichen, ursprünglich ausgestellten Rechnungen weisen jene mit den Nummern 01001 bis 01004 sowie 01006 den Mangel einer fehlenden UID-Nummer auf. Den beiden jeweils mit der Nummer 01005 ausgestellten Rechnungen haftet der Mangel des Fehlens einer fortlaufenden Rechnungsnummer an, da diese Nummer nicht nur einmal vergeben wurde. Weiters entspricht die Angabe „Miete, Kilometerleistung und Transportaufträge“ nicht dem Rechnungsmerkmal von Art und Umfang der Leistung, da daraus keinerlei Schlüsse auf die tatsächliche Leistung, wie Kilometerleistung sowie den Inhalt der Transportaufträge und deren Anteil am Rechnungsbetrag gezogen werden können.

In allen Fällen war daher der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 UStG mangels Vorliegen einer Rechnung gem. § 11 UStG zu versagen.

Die berichtigten Rechnungen hätten, da sie im Zeitraum des Insolvenzverfahrens über die S Handels GmbH ausgestellt wurden, entweder gem. § 3 Abs. 1 KO vom Masseverwalter selbst oder von einer von ihm nach den Vorschriften des Zivilrechts dazu bevollmächtigten Person ausgestellt werden müssen. Da die Rechnungen von einer anderen Person ausgestellt wurden, handelt es sich nicht um Rechnungen des Leistungserbringens. Im Übrigen bestehen mit Ausnahme der ergänzten UID-Nummer die oben angeführten Rechnungsmängel weiter. Im streitgegenständlichen Zeitraum liegen daher keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG vor, der Vorsteuerabzug war daher gemäß § 12 Abs. 1 UStG zu versagen.“

Mit Fax vom 9.4.2010 beantragte die steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung:

„Im Namen und Auftrag unserer oben angeführten Klientin beantragen wir innerhalb offener Frist die Entscheidung über die Berufung vom 2- Mai 2008 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 17. März 2008 durch die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Wir beziehen uns im Wesentlichen auf den in der Berufung vom 2. Mai 2008 dargestellten Sachverhalt und die dort angeführten Begründungen.

Wie auch die Behörde fest hält richtet sich die Rechnungsausstellung durch Vertreter nach den Regeln des Zivilrechts, das muss auch für die Rechnungsberichtigung gelten. Wo die Geschäftsführung zum Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung war ist damit völlig unerheblich, da die Berichtigung offensichtlich von einem - uns leider unbekannten - Vertreter durchgeführt wurde. Eine per Post übermittelte Rechnung muss nicht vom vertretungsbefugten Organ gezeichnet werden, auch kann es dem Rechnungsempfänger nicht

zugemutet werden genau nachzuprüfen ob die mit der Rechnungsausstellung betraute Person intern auch den Auftrag und die Vollmacht dazu hatte. Dies ergibt sich auch nach den Regeln des Zivilrechts.

"Miete, Kilometerleistung und Transportaufträge" wurde vom Prüfer im Zusammenhang mit seiner Prüfung vor Ort und damit Kenntnis des Sachverhalts sehr wohl als handelsübliche Bezeichnung anerkannt, dass diese Leistungsbeschreibung plötzlich im Zuge der Berufung nicht mehr ordnungsgemäß sein soll erscheint unverständlich.

Dass die Rechnungsnummer 01005 lt. Behörde vom Rechnungsaussteller doppelt vergeben wurde kann nicht unserem Klienten zur Last gelegt werden. Der Empfänger der Rechnung kann die richtige fortlaufende Nummerierung und die Systematik der Nummerierung seines Lieferanten nie prüfen; da davon auszugehen ist, dass der Lieferant auch noch andere Kunden hat.

Wir beantragen daher im Namen und Auftrag unserer Klientin die Anerkennung der Vorsteuer iHv. € 15.705,47 aus den Eingangsrechnungen der Firma S Handels GmbH.

Gleichzeitig beantragen wir die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO iHv. € 6.872,93 bis zur Entscheidung über diese Berufung."

Am 30.4.2010 gab die Prüferin hierzu folgende Stellungnahme ab:

„In der Begründung wird vom stl. Vertreter ausgeführt, dass sich die Rechnungsausstellung durch Vertreter nach den Regeln des Zivilrechts richten, und sich das auch auf die Rechnungsberichtigung (betr. Fa. S Handels GmbH - kurz S) bezieht. Die Berichtigung wurde, ... offensichtlich von einem - uns leider unbekannten - Vertreter durchgeführt ..".

Es konnte bis zur Schlussbesprechung vom Geschäftsführer der Fa. X die Person nicht benannt werden, mit der bei S betreffend die Rechnungsberichtigung Kontakt aufgenommen wurde.

Auch wenn man bei einer per Post übermittelten Rechnung nicht überprüfen kann, ob die die Rechnung ausstellende Person den Auftrag und die Vollmacht dazu hatte, so sollte man wissen, mit wem man besprochen hat, dass diese Berichtigung vorgenommen werden soll.

Vom Ehegatten der Geschäftsführerin der Fa. S wurde niederschriftlich angegeben, dass sich die Geschäftsführerin zum Zeitpunkt der Berichtigung nicht in Österreich befand, er selbst in Haft saß und niemand bei der Firma S diese berichtigte Rechnung ausgestellt hat.

Auch das Layout der berichtigten Rechnung entsprach nicht dem der Originalrechnung.

Ebenfalls hat der Masseverwalter keine Berichtigung vorgenommen und auch niemand damit bevollmächtigt.

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei der berichtigten Rechnung nicht um eine Rechnung des Leistungserbringers, der Vorsteuerabzug ist nicht anzuerkennen."

Hierzu äußerte sich die steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 26.5.2010 wie folgt:

„Zur Stellungnahme der Betriebsprüferin bringen wir folgende Gegenargumente vor:

Zu wissen, mit welchem Erfüllungsgehilfen man die Berichtigung der Rechnungen besprochen hat, war dem gesetzlichen Vertreter unserer Mandantin spätestens dann nicht mehr wichtig, als er die korrigierten Rechnungen erhalten hatte. Dass die Durchführung der Berichtigung später bestritten werden könnte, erschien unserer Mandantin damals als unwahrscheinlich. Der Vorwurf, den Namen einer Ansprechperson in einer Angelegenheit, die als erledigt betrachtet wird, nicht mehr zu wissen, ist nach unserer Ansicht jedenfalls entschuldbar.

Wenn weder die Geschäftsführerin der Fa. S noch deren Ehegatte zugegen war, kann von diesen Personen auch nicht ausgeschlossen werden, dass während Ihrer Abwesenheit die Rechnungskorrektur durch eine andere Person, ob dazu berechtigt oder nicht, durchgeführt wurde.

Als weiteres Argument gegen das Vorliegen von Rechnungen des Leistungserbringers wurde von der Betriebsprüferin angeführt, dass das Layout der berichtigten Rechnung nicht dem der Originalrechnung entspricht. Hierzu ist anzumerken, dass der einzige Unterschied darin besteht, dass auf den berichtigten Rechnungen auch Firmenbuchnummer, Bankverbindung und die UID-Nummer angeführt sind, was ja Sinn und Zweck der Rechnungskorrektur war. Diese zusätzlichen Angaben befinden sich in der Fußzeile, die auch den einzigen Unterschied im Layout darstellt.

Anders als von der BP behauptet handelt es sich bei den berichtigten Rechnungen um Rechnungen des Leistungserbringers, die sämtliche Anforderungen für den Vorsteuerabzug erfüllen. Der Vorsteuerabzug ist deshalb anzuerkennen."

Mit Bericht vom 5.7.2010 legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensgegenständlich ist die Frage, ob bestimmte Rechnungen der S Handels Ges.m.b.H. zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Im einzelnen geht es um folgende Rechnungen (Bl. 126 ff des Arbeitsbogens), wobei die Vorsteuerkürzung in Zusammenhang mit der Rechnung vom 11.5.2005 (€ 349,20) offenkundig nicht bestritten wird, da die Bw. lediglich von einer Vorsteuersumme von € 15.705,47 spricht (die – um 1 Cent abweichende - Differenz zur Kürzung auf Grund der Außenprüfung - € 16.054,66 -betrifft offenbar die Rechnung vom 11.5.2005):

		Nettobetrag	VST
31.01.2005	S Handels GmbH	12.163,59	2.432,72
28.02.2005	S Handels GmbH	11.737,65	2.347,53
31.03.2005	S Handels GmbH	15.463,60	3.092,72
30.04.2005	S Handels GmbH	14.142,47	2.828,49
30.06.2005	S Handels GmbH	6.820,00	1.364,00
31.07.2005	S Handels GmbH	18.200,00	3.640,00
		78.509,31	15.705,46

Die aktenkundigen, der Außenprüfung vorgelegenen Rechnungen weisen im Kopf jeweils die Bezeichnung S Handels Ges.m.b.H. samt Adresse, Telefonnummer und Faxnummer auf, in der Fußzeile die Bankverbindung. Die UID-Nummer der S Handels Ges.m.b.H. ist nicht ersichtlich.

Die Rechnungen vom 31.1., 28.2., 31.3. weisen eine Unterschrift sowie den Firmenstempel der S Handels Ges.m.b.H. auf, teilweise handschriftlich auch „Betrag erhalten“. Die Rechnung vom 30.4. enthält weder Unterschrift noch Firmenstempel, ebenso die Rechnungen vom 30.6. und 31.7. Jene vom 15.5. (Autozubehörteile und Arbeitszeit) weist den handschriftlichen Vermerk „Betrag erhalten“ samt Unterschrift auf.

Adressiert sind die Rechnungen an die Bw. mit Firmenwortlaut und Firmenanschrift, jedoch ohne dessen UID-Nummer.

Beschrieben ist die Leistung jeweils mit „Miete, Kilometerleistung, und Transportaufträge“ mit der Angabe der Zeiträume „01.01.2005-31.01.2005“ (Rg. 01001), „01.02.2005 - 28.02.2005“ (Rg. 01002), „01.03.2005 - 31.03.2005“ (Rg. 01003), „01.04.2005 - 30.04.2005“ (Rg. 01004), „01.06. - 30.06.2005“ (eine der beiden Rechnungen, die mit 01005 bezeichnet sind) sowie „01.07. - 31.07.2005“ (Rg. 01006). In der anderen der beiden Rechnungen, die 01005 bezeichnet sind, werden als Leistung verschiedene Autozubehörteile und Arbeitszeit angeführt. Ein Leistungszeitraum ist in dieser Rechnung nicht angeführt.

Aktenkundig sind ferner Ausfertigungen der vorgenannten Rechnungen, die sich von diesen dadurch unterscheiden, dass beim Rechnungsempfänger dessen UID-Nummer angegeben ist

und sich in der Fußzeile neben der Bankverbindung die Firmenbuchnummer und die UID-Nummer der S Handels Ges.m.b.H. befindet. Diese Ausfertigungen tragen weder eine Unterschrift noch einen Firmenstempel und enthalten auch keinen Hinweis darauf, dass es sich um berichtigte Rechnungsausfertigungen handelt. Sie weisen auch das selbe Datum wie die ursprünglichen Rechnungen auf.

Unstrittig ist, dass sich die S Handels Ges.m.b.H. zu der Zeit, in der die berichtigten Rechnungsausfertigungen erstellt wurden, in Konkurs befand und die Berichtigung weder vom Masseverwalter stammt noch von diesem genehmigt wurde.

Unstrittig ist auch, dass die Berichtigung nicht von der damaligen Geschäftsführerin der S Handels Ges.m.b.H. vorgenommen wurde.

Wer die Berichtigung durchgeführt hat, steht nicht fest und kann auch nicht von der Bw. dargelegt werden. Der Geschäftsführer der Bw. will sich nicht mehr erinnern können, von wem er die berichtigten Rechnungen erhalten haben soll, was angesichts der Geschäftsbeziehungen mit der S Handels Ges.m.b.H. – für die die Bw. gleichsam als Strohmann aufgetreten sein will – reichlich unglaubwürdig anmutet.

§ 11 UStG 1994 in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 27/2004 lautet auszugsweise:

„§ 11. (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.“

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

- 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;*
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;*
- 4. den Tag der Lieferung oder 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.

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze sinngemäß. Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind.

(1a) Führt der Unternehmer Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Satz, § 19 Abs. 1a und Abs. 1b aus, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er in den Rechnungen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung findet keine Anwendung.

(2) Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Als Rechnung gilt auch eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung, sofern der Empfänger zustimmt. Sie gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sind. Der Bundesminister für Finanzen bestimmt mit Verordnung die Anforderungen, bei deren Vorliegen diese Voraussetzungen erfüllt sind.

Stellt der Unternehmer Rechnungen gemäß Abs. 1 und Abs. 1a aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung anwendbar. Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der auf elektronischem Weg übermittelten Rechnungen muss für die Dauer von sieben Jahren gewährleistet sein.

(3) Für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

(4) Die im Abs. 1 Z 1 bis 3 geforderten Angaben können auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, daß vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen... "

§ 12 UStG 1994 lautet in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

„§ 12. (1) 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;... "

Tatsache ist, dass die ursprünglich vorgelegten Rechnungen schon deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, weil ihnen das zwingend vorgeschrieben Rechnungsmerkmal der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Rechnungsausstellers fehlte.

Wird die UID-Nummer in der Rechnung nicht angeführt, so steht dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. UFS 9. 7. 2007, RV/1542-W/05; UFS 7. 12. 2007, RV/2023-W/05).

Mangelhafte Rechnungen berechtigen erst nach Berichtigung bzw. Ergänzung zum Vorsteuerabzug. Die Berichtigung kann entweder so erfolgen, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen vorgenommen werden oder so, dass eine gänzlich berichtigte Rechnung ausgestellt wird (vgl. *Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* [Hrsg], UStG-Kommentar 1.07 § 12 Rz 42).

Als Aussteller einer Rechnung kommt nur der leistende Unternehmer oder dessen gesetzlicher Vertreter (zB Ausstellung der Rechnung durch den Masseverwalter im Konkursverfahren) in Betracht.

Nach den Bestimmungen der Konkursordnung hat der Masseverwalter das zur Konkursmasse gehörige Vermögen zu verwalten und zu verwerten. Der Masseverwalter zählt zu den in § 80 Abs. 1 BAO angeführten gesetzlichen Vertretern bzw. den ihnen gleichgestellten Vermögensverwaltern. Als solcher hat er die Verpflichtungen und Rechte des Vertretenen, wie z.B. eine umsatzsteuergerechte Rechnung auszustellen, wahrzunehmen. Rechtshandlungen des Masseverwalters sind umsatzsteuerlich dem Gemeinschuldner zuzurechnen. Leistungen, die der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners ausführt, gelten umsatzsteuerrechtlich als Leistung des Gemeinschuldners.

Urkunden, die nicht vom leistenden Unternehmer oder in seinem Namen durch einen Beauftragten ausgestellt werden, sind keine Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 (vgl. *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* [Hrsg], UStG-Kommentar 1.07 § 11 Rz 8).

Die Frage, ob die Rechnungsausstellung dem leistenden Unternehmer zuzurechnen ist, ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden. Eine Rechnungsausstellung durch Vertreter ist daher nach den Regeln des Zivilrechts dem Vertretenen zuzurechnen (vgl. *Ruppe*, UStG² § 11 Tz 62). Der leistende Unternehmer kann einen Vertreter mit der Ausstellung von Rechnungen iSd § 11 in seinem Namen bevollmächtigen. Der Dritte muss sich als Vertreter oder Beauftragter des leistenden Unternehmers oder Gutschriftausstellers zu erkennen geben. Er muss offen in dessen Namen handeln (vgl. *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* [Hrsg], UStG-Kommentar 1.07 § 11 Rz 28 f.).

Da nicht bekannt ist, wer die Rechnungsberichtigungen vorgenommen haben soll, jedenfalls die Rechnungsberichtigung weder durch den Masseverwalter noch durch einen von ihm hierzu Ermächtigten vorgenommen wurde, sind die „neuen“ Rechnungen nicht der S Handels Ges.m.b.H. zuzurechnen.

Auch wenn Rechnungen an sich weder Unterschrift noch Firmenstempel aufweisen müssen, ist es im Fall der Berichtigung einer Rechnung notwendig zu erkennen, wer die Rechnung berichtet hat – sonst könnte sich der Rechnungsempfänger einfach selbst eine korrigierte Rechnung anfertigen, was im Zeitalter der EDV auch mit einem vermeintlichen Originalschriftbild zumeist problemlos ginge.

Da dies hier nicht der Fall ist, liegen berichtigte Rechnungen im Sinne des Gesetzes nicht vor.

Hinzu kommt, dass eine Rechnungsberichtigung in einer Weise erfolgen muss, dass erkennbar ist, dass die ursprüngliche Rechnung eine Änderung erfahren hat (vgl. UFS 2.2.2010, RV/3052-W/09, unter Hinweis auf *Ruppe*, UStG 1994, 3. Auflage, § 11 Tz. 136).

Dies ist hier ebenso nicht der Fall, sodass auch aus diesem Grund aus den jeweils zweifach vorgelegten Rechnungen kein Vorsteuerabzug abgeleitet werden kann.

Die Ungreifbarkeit des Leistungserbringers (und damit die fehlende Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung) ist das Risiko des Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat (vgl. VwGH 11. 7. 1995, 95/13/0143; VwGH 28. 5. 1997, 94/13/0230; VwGH 25. 4. 2001, 98/13/0081).

Die Bw. kann sich im gegenständlichen Fall auch nicht auf einen Gutglaubensschutz berufen. Dass die Geschäfte eines in Konkurs befindlichen Geschäftspartners von Gesetzes wegen vom Masseverwalter (Insolvenzverwalter) zu führen sind, muss einem ordentlichen Unternehmer bekannt sein. Der Geschäftsführer der Bw. kann jedoch nicht einmal angeben, von wem er die berichtigten Rechnungen erhalten haben will.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen, ohne dass noch auf die weiteren, vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angesprochenen Mängel einzugehen war.

Wien, am 4. Jänner 2011