



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Mag. Harald Grassel (Wirtschaftskammer Niederösterreich) und Dr. Raimund Brandl (Arbeiterkammer Burgenland) über die Berufung der Bw. GmbH (nunmehr H. Automobil Handelsgesellschaft mbH), Kraftfahrzeughandel, W., vertreten durch Abraxas Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Am Modenapark 10/10, vom 18. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 17. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum September 2003, vertreten durch Hofrätin Dr. Monika Piffl nach der am 25. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Berufungswerberin (Bw.), deren Unternehmensgegenstand der An- und Verkauf von gebrauchten Kraftfahrzeugen sei, habe von der Fa. Z. Ltd. um den Nettopreis von € 1.176.000 sieben Stück Stahlgussformen erworben, wobei der diesbezüglichen Eingangsrechnung vom 30. September 2003 eine genaue Bezeichnung der Liefertgegenstände nicht entnommen werden könne. Die darin gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von € 235.200 habe

sie als Vorsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat September 2003 geltend gemacht.

Diese Stahlgussformen seien von der Bw. mit der Rechnung vom 27. Jänner 2004 an die Fa. T. Inc. in X., USA, um einen Verkaufspreis in Höhe von € 1.199.520 weiterfakturiert worden, wobei für jeden Liefergegenstand trotz unterschiedlicher Bezeichnung ein einheitlicher Einzelstückpreis in Höhe von € 171.360 in Rechnung gestellt worden sei. Eine Abholung der Liefergegenstände durch die Fa. T. Inc. in einem Zollfreilager in Bratislava sei mit der Auflage einer vollständigen Bezahlung des Rechnungsbetrages verbunden gewesen. Die Fa. Z. Ltd. habe den Transport von elf Kisten Stahl- und Stanzgussformen mit einem Gesamtgewicht von 5.600 kg mittels einer Spedition in das Zollfreilager veranlasst.

Auf den Rechnungsbetrag in Höhe von € 1.199.520 seien von diversen ausländischen Unternehmen, deren Konnex zur Fa. T. Inc. nicht hergestellt hätte werden können, Teilzahlungen in Höhe von € 567.365 geleistet worden, die von der Bw. an die Fa. A. Ltd., Y., USA, auf ein Bankkonto in Riga (Lettland) weitergeleitet werden sollten.

Über eine etwaige Abholung der Liefergegenstände aus dem Zollfreilager in Bratislava, die vor der Gesamtzahlung des vereinbarten Verkaufspreises erfolgt sein sollte, was dem Schriftverkehr zwischen der Fa. Z. Ltd. und der Bw. zu entnehmen sei, gebe es keinerlei Bestätigungen, wer, wann, wie abgeholt habe bzw. ob überhaupt abgeholt worden sei.

Für den noch immer offenen Rechnungsbetrag in Höhe von ca. € 630.000 stelle die Fa. Z. Ltd. keinerlei Schadenersatzanspruch und übernehme die volle Haftung bei nicht ordnungsgemäßer Zahlung durch die Fa. T. Inc. (vgl. Schreiben der Fa. Z. Ltd. vom 27. Jänner 2004 an die Bw.).

Der damalige Geschäftsführer der Bw., Herr R. habe sich mit seinem Schreiben vom 28. Jänner 2004 eindeutig vom gegenständlichen Geschäftsfall distanziert.

Auf Grund umfangreicher Ermittlungen hätte bezüglich des Geschäftsablaufes festgestellt werden können, dass zwischen dem Waren-, Rechnungs- und Zahlungsfluss keine Zusammenhänge hergestellt werden können. Auf Grund der mangelnden Bezeichnung der Liefergegenstände könne kein Rückschluss auf die tatsächlich gelieferten Gegenstände gezogen werden. Die Stahlgussformen würden sich in einem Zolllager in Bratislava verlieren, wobei eine Abholung seitens der Fa. T. Inc. nicht nachvollziehbar gewesen wäre. Weiters hätten auch die Existenz der in der Rechnung fakturierten Liefergegenstände bzw. auch deren Wert nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden können. Schließlich hätte auch die Verbindung der zahlenden Fremdfirmen zur Fa. T. Inc. nicht dargelegt werden können.

Da durch das Gebot einer ganzheitlichen Beurteilung eines Sachverhaltes und einer Betrachtung unter der Maßgeblichkeit der Verkehrsauffassung die Zahlungsflüsse und die Abwicklung der gesamten Geschäftsabläufe im Widerspruch zu den Bedingungen des normalen wirtschaftlichen Verkehrs (Marktes) stünden, könne die strittige Vorsteuer in Höhe von € 235.200 nicht gewährt werden (vgl. Bericht vom 16. Dezember 2004 über das Ergebnis der Außenprüfung und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Dezember 2004).

Dagegen hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:
Obwohl die strittige Vorsteuer im Zuge der Prüfung des Antrages auf Überrechnung des mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat September 2003 geltend gemachten Vorsteuerguthabens von zwei Finanzämtern – das für die Bw. zuständige Finanzamt 6/7/15 und das für den liefernden Unternehmer zuständige Finanzamt für den 23. Bezirk – eingehend geprüft und schlussendlich anerkannt worden sei, werde der gegenständliche Vorsteueranspruch nunmehr nach bereits durchgeföhrter Überrechnung wegen Vorliegens eines Karussellgeschäftes nicht anerkannt.

Bis dato sei ihr die Finanzverwaltung jeglichen Nachweis über das Vorliegen eines „Karussellgeschäftes“ schuldig geblieben. In diesem Zusammenhang sei lediglich nebulos von Bankkonten in Litauen und zwei „Hintermännern“ (ohne Namensnennung), die angeblich ein „Netzwerk von Firmen eingespannt“ hätten, gesprochen worden.

Die Ausführungen im Bericht, wonach Teilzahlungen in Höhe von € 567.365 von diversen ausländischen Unternehmen erfolgt seien, deren Konnex zur Fa. T. Inc. nicht hergestellt hätte werden können, sei für die Beurteilung des Sachverhaltes völlig irrelevant, da es im Wirtschaftsleben durchaus üblich sei, dass Zahlungsflüsse mittels Anweisungen an oder durch Dritte erfolgten. Für sie sei jedenfalls klar gewesen, dass die Beträge im Namen und für Rechnung ihres Kunden (Fa. T. Inc.) entrichtet worden sind.

Bezüglich des Vorwurfs der Unterlassung eines Schadenersatzanspruches seitens der Fa. Z. Ltd. sei darauf zu verweisen, dass die Bw. ihrem Kunden (Fa. T. Inc.) gegenüber den Lieferanten anfangs nicht preisgeben hätte wollen. Infolge der Hinhaltetaktik seitens ihres Kunden habe sie das Geschäft mit der Fa. Z. Ltd. rückabwickeln wollen, worauf sich die Fa. Z. Ltd. nachträglich bereit erklärt habe, das wirtschaftliche Risiko aus dem Geschäft zu tragen und die Bw. aus Schadenersatzansprüchen leistungsfrei zu halten.

Da ihr das Schreiben ihres damaligen Geschäftsführers, Herrn R. ebenfalls wie der Inhalt der von der Betriebsprüfung behaupteten umfangreichen Ermittlungen nicht zur Kenntnis gebracht worden seien, könne dazu keine Stellungnahme abgegeben werden.

Die Begründung, es könnten zwischen dem Waren-, Rechnungs- und Zahlungsfluss keine Zusammenhänge hergestellt werden, sei schlichtweg aktenwidrig. Die Ausführungen, wonach sich „die Stahlgussformen in einem Zolllager in Bratislava verlieren und eine Abholung seitens der Fa. T. Inc. nicht nachvollziehbar war“ sei rein polemisch. Tatsache sei vielmehr, dass bereits den Erhebungsorganen der Finanzverwaltung umfangreiche Unterlagen über die Spezifikation der Stahlgussformen übergeben worden seien und auch die österreichische Spedition die Ausfuhrpapiere vorgelegt habe. Es sei damit der Ausfahrnachweis im Sinne des Umsatzsteuergesetzes eindeutig und klar erbracht. Wann die Fa. T. Inc. die Ware abhole oder nicht sei umsatzsteuerlich im gegenständlichen Fall völlig irrelevant. Die Betriebsprüfung sei lediglich bemüht, den Sachverhalt möglichst dubios darzustellen, um eine vordergründige Handhabe zur Streichung des Vorsteuerabzuges geltend machen zu können, obwohl zwei Finanzämter den Sachverhalt auf Grund der zur Verfügung gestellten Unterlagen genau überprüft hätten und sodann die Überrechnung durchgeführt worden sei. Zur Frage der Existenz der in der strittigen Rechnung fakturierten Waren bzw. zu deren Wert sei sie überhaupt nicht kontaktiert worden. Im Übrigen seien Geschäftsvereinbarungen zwischen Fremden a priori als angemessen zu betrachten.

Dem Prüfungsorgan sei auch der Vorwurf zu machen, dass hinsichtlich des Wertes der Stahlgussteile keine objektiven Informationen eingeholt worden seien, weil ansonsten die Angemessenheit und Fremdüblichkeit der verrechneten Stahl- und Stanzgussformen außer Frage zu stellen wäre.

Schlussendlich verliere sich die Betriebsprüfung in der Argumentation, dass die Abwicklung der gesamten Geschäftsabläufe im Widerspruch zu den Bedingungen des normalen wirtschaftlichen Verkehrs (Marktes) stehe. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass das strittige Geschäft als Einstiegschance für neue Geschäftsfelder betrachtet worden sei, um die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft zu verbessern.

Die von der Finanzverwaltung behaupteten „Karussellgeschäfte“ seien für die Bw. keinesfalls nachvollziehbar und es entziehe sich auch jeglicher weiterer Kenntnis, was tatsächlich damit gemeint sei. Auf näheres Befragen habe sich die Prüferin auf die Amtsverschwiegenheit berufen. Mittlerweile sei die Fa. Z. Ltd. in Konkurs gegangen und es bestünde damit keine Möglichkeit mehr sich am Vorlieferanten zu regressieren.

Für die Bw. liege eine Lieferung und ein Export vor, wobei die Ware ordnungsgemäß geliefert, eingelagert, verzollt und exportiert worden sei, was durch die von den Finanzämtern überprüften entsprechenden Exportnachweise und Zolldokumente bewiesen sei.

In der am 25. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Das in der gegenständlichen Rechnung zitierte Bestellschreiben vom 26. August 2003 könne nicht vorgelegt werden, da es in den Unterlagen des Mandanten nicht auffindbar sei. Die Lieferung habe tatsächlich stattgefunden, da diese auch zollrechtlich behandelt worden sei. Im Übrigen sei im Rahmen des Erstverfahrens eine Prüfung der Formalvoraussetzungen erfolgt. Es könnte sein, dass das Bestellschreiben im Rahmen des umfangreichen Vorhalteverfahrens bzw. der Außenprüfung dem Prüfungsorgan vorgelegt worden ist. Weiters sei festzuhalten, dass parallel zur Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug der Bw. auch eine Umsatzsteuernachschaub bei der Fa. Z. Ltd. erfolgt sei. Dabei könnte es möglich sein, dass in diesen Unterlagen das gegenständliche Bestellschreiben aufliegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, 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, als Vorsteuer abziehen.

Nach § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 müssen Rechnungen ua. folgende Angaben enthalten:

„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“.

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 hingewiesen wird.

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (vgl. VwGH 26.6.2001, 2001/14/0023). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dies auch dann der Fall, wenn die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht anführt [vgl. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0076 und die dort zitierten Erkenntnisse VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004 und VwGH 28.1.2005, 2000/15/0085].

Die nach § 11 Abs. 1 Z 1 bis 6 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird (§ 11 Abs. 2 dritter Satz). Aus

diesem Zusammenhang ergibt sich, dass es sich um Belege handeln muss, die vom Rechnungsaussteller stammen. Eigenbelege der Rechnungsadressaten sind nicht ausreichend. In Betracht kommen vor allem Lieferscheine, Auftragsbestätigungen und Frachtbriefe (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 11, Anm. 90).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die der strittigen Vorsteuerkürzung zu Grunde liegende, mit 30. September 2003 datierte Rechnung der Fa. Z. Ltd. mit der Nr. 01/03 lautet im Wesentlichen wie folgt:

„Ihre Bestellung vom: 26.08.2003

7 Stück	Stahlgussformen lt. Beschreibung zur Herstellung von Autoersatzteilen und Autozubehör aus Metall und Kunststoff
---------	---

zum Einzelpreis von: EURO 168.000,00

Nettopreis:	EURO	1.176.000,00
zuzüglich 20% MWST:	EURO	235.200,00
Gesamtpreis:	EURO	1.411.200,00

Wir bedanken uns für Ihren Auftrag.

Z. Ltd. (Rundstempel mit Firmenadresse)

E.S.

Manager“

Demnach enthält die gegenständliche Rechnung entgegen der eingangs zitierten Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 offenkundig keine ausdrückliche Angabe über den Zeitpunkt (das Datum) der Lieferung. Auch der Hinweis auf die „Bestellung vom 26.08.2003“ vermag diesen Rechnungsmangel unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 11 Abs. 2 UStG 1994, wonach die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein können, auf die in der Rechnung hingewiesen wird, nicht zu beseitigen. Denn aus dem Regelungszusammenhang ergibt sich, dass es sich dabei um Belege handeln muss, die vom Rechnungsaussteller stammen. In Betracht kommen vor allem Lieferscheine, Auftragsbestätigungen und Frachtbriefe (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 11, Anm. 90). Während in den vorhin beispielhaft aufgezählten Belegen der tatsächliche Zeitpunkt der Lieferung vom liefernden

Unternehmer bescheinigt wird, kann diesem Erfordernis ein Bestellschreiben, auch wenn darin ein voraussichtlicher Lieferzeitpunkt genannt sein sollte, keinesfalls gerecht werden. Denn abgesehen davon, dass dieses vom Leistungsempfänger stammt, wird darin lediglich der von ihm im Zeitpunkt der Bestellung (Auftragerteilung) gewünschte bzw. gegebenenfalls auch vereinbarte Lieferzeitpunkt genannt. Der für die Ordnungsmäßigkeit einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 aber maßgebliche tatsächliche Lieferzeitpunkt, der in der Rechnung oder in einem geeigneten Ergänzungsbeleg, auf den in der Rechnung ausdrücklich hinzuweisen ist, aufzuscheinen hat, ist aber von Umständen abhängig, die regelmäßig dem liefernden Unternehmer zuzurechnen und keinesfalls in jedem Fall im Zeitpunkt der Bestellung (Auftragerteilung) mit Gewissheit vorhersehbar sind. Somit erweist sich der bloße Hinweis in der Rechnung auf einen im Bestellschreiben genannten Lieferzeitpunkt keinesfalls als geeignet, den Inhaltserfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 4 im Zusammenhang mit § 11 Abs. 2 UStG 1994 bezüglich des tatsächlichen Zeitpunktes der Lieferung zu entsprechen (vgl. auch UFS 28.3.2003, RV/3286-W/02 betr. den Verweis auf einen Werkvertrag).

In diesem Zusammenhang ist ergänzend auch zu bemerken, dass sich das Umsatzsteuergesetz, dem Zweck dieser Bestimmung entsprechend, nicht mit 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, begnügt (vgl. VwGH 2.3.2006, 2006/15/0022 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Überdies ist der an die Bw. gerichtete Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 8. März 2007, die in der streitgegenständlichen Rechnung der Fa. Z. Ltd. vom 30. September 2003 zitierte „Bestellung vom 26.08.2003“ im Original zur Einsichtnahme vorzulegen, unbeantwortet geblieben. Abgesehen davon, dass die Bestellung vom Leistungsempfänger ausgeht und damit ein allfälliges Bestellschreiben, wie oben ausgeführt, für sich allein keinen im Sinne des § 11 Abs. 2 UStG 1994 geeigneten Beleg für die Angabe des tatsächlichen Zeitpunktes der Lieferung darstellt, ist im gegenständlichen Fall mangels Kenntnis des Inhaltes in keiner Weise verifiziert, ob sich darin überhaupt ein Hinweis auf den Lieferzeitpunkt findet. Weil auf Grund der obigen Ausführungen ein Bestellschreiben keine geeignete rechnungsergänzende Urkunde bezüglich des tatsächlichen Lieferzeitpunktes darstellt, erübrigt es sich auf die diesbezüglichen Ausführungen des bevollmächtigten Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung näher einzugehen.

Da demnach die strittige Rechnung der Fa. Z. Ltd. vom 30. September 2003 nicht den zwingenden Inhaltserfordernissen des § 11 UStG 1994 entspricht und somit nicht als vorsteuerabzugsberechtigte Rechnung anerkannt werden kann (vgl. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0076 und die dort zitierten Erkenntnisse VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004 und

VwGH 28.1.2005, 2000/15/0085) konnte dem Berufungsbegehren, ohne die der strittigen Rechnung zu Grunde liegende Lieferung einer näheren materiellrechtlichen Prüfung zu unterziehen, kein Erfolg beschieden sein.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 25. Juni 2007