



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Causa Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Türkenstraße 25/8, vom 12. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 6. September 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung führte das Finanzamt zu TZ 3 aus, dass drei Eingangsrechnungen, ausgestellt von „P“, in der Buchhaltung vorhanden gewesen sei. Der tatsächliche Firmenwortlaut dürfe jedoch „P“ Planungs- und Bauträgergesellschaft mbH lauten. Die in der Rechnung angeführte UID-Nummer betreffe nicht die o.g. Firma. Die in der Faktura angeführte Firmenbuchnummer sei nicht existent.

In o.g. Rechnungen seien folgende Leistungen verrechnet: am 30. Oktober 2006 1 Facharbeiter (190 Std.), am 25. Oktober 2006 (215 Std.) sowie am 9 Oktober 2006 1 Facharbeiter (250 Std.). Bei sonstigen Leistungen müssten Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Allgemeine Bezeichnungen wie Facharbeiter seien als Leistungsbeschreibung nicht ausreichend.

Die genannten Rechnungen würden die Erfordernisse des § 11 UStG nicht erfüllen und ein Vorsteuerabzug sei daher ausgeschlossen.

Der Gesamtbetrag der Rechnungen betrug € 13.100,00 und die darauf entfallende Umsatzsteuer € 3.620,00.

Gegen den auf Grund der Außenprüfung erlassenen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 10-12/2006 vom 13. Juli 2007 brachte die Berufungswerberin (Bw.) das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass die falsche Firmenbuchnummer für den Vorsteuerabzug irrelevant sei, da das Anführen der Firmenbuchnummer schon in § 11 UStG nicht als Erfordernis für den Vorsteuerabzug angeführt werde.

Die auf den Rechnungen angeführte UID-Nummer sei nachgewiesenermaßen am 29. November 2006 (Ausdruck des Überprüfungsprotokolls vom 29. November 2006 sei im Zuge der Außenprüfung vorgelegt worden, alle beanstandeten Rechnungen seien im Oktober ausgestellt worden) vor Erfassung in der Buchhaltung geprüft worden. Diese sei gültig gewesen. Eine weitere Überprüfung einer österr. UID sei in Österreich ohne einen Finanzbediensteten zur Verletzung seiner Amtsverschwiegenheit anzustiften nicht möglich, könne daher auch nicht abverlangt werden.

Es stelle vielmehr ein Versäumnis der österreichischen Finanzverwaltung dar, die innerstaatliche Stufe II Abfrage der UID Nummern nicht bereits ermöglicht zu haben (wie ja von einigen anderen EU-Mitgliedsstaaten bereits verwirklicht).

Bezüglich des Firmenwortlautes des Lieferanten sei anzuführen, dass dieser auf den Rechnungen jedenfalls soweit angeführt gewesen sei, dass die Identifizierung zweifelsfrei möglich gewesen sei. Dies umso mehr, als die Anschrift vollkommen korrekt gewesen sei. Weiters sei auf den Bestätigungen über den Erhalt der offenen Beträge ein Stempel mit dem vollständigen Firmenwortlaut ersichtlich. Es sei somit jedenfalls eine zweifelsfreie Identifizierung des leistenden Unternehmens möglich.

Zu den verrechneten Leistungen sei anzuführen, dass die Bw. vom Leistungserbringer Arbeitskräfte geleast habe. Entsprechend dieser Vereinbarung seien die geleisteten Stunden verrechnet worden. Welche Leistungen im Konkreten von den geleasten Arbeitskräften erbracht worden seien, sei dem Lieferanten im Detail überhaupt nicht bekannt gewesen. Verrechnet worden sei gemietete Arbeitszeit, dies scheine auf den Rechnungen auch auf. Ein formaler Mangel sei hier nicht erkennbar.

Auch eine ungewöhnliche Konstruktion, auffällige Preise oder Ähnliches würden von der Finanzverwaltung zunächst gar nicht behauptet und lägen auch tatsächlich nicht vor. Dass bei Vorliegen von Auslastungsspitzen Arbeitskräfte vorübergehend zugekauft würden, sei nichts

Ungewöhnliches und wohl nicht weiter zu kommentieren. Der Preis dieser zugekauften Arbeitskräfte sei ebenfalls in einer Größenordnung, die als üblich zu bezeichnen sei. Bei einem kollektivvertraglichen Mindestlohn zwischen € 6,64 und € 8,25 pro Stunde fielen Kosten in der Größenordnung zwischen € 12,40 und € 15,40 pro kalkulierter Anwesenheitsstunde an. Berücksichtige man noch einen Anteil nicht verrechenbarer Anwesenheitszeiten von z.B. 15% (somit 85% Leistungszeiten) komme man bereits auf Stundenkosten zwischen € 14,59 und € 18,12. Der verrechnete Preis von € 20,00 sei somit für den Auftragnehmer als günstig zu bezeichnen, für den Auftraggeber aber ebenfalls mit Gewinn verbunden.

Bezüglich der reinen Formalkriterien des § 11 Abs. 1 UStG sei anzuführen, dass diese einen Vorsteuerabzug dann nicht verhindern dürften, wenn die materiellrechtlichen Kriterien unzweifelhaft erfüllt seien. Jede andere Auslegung des § 11 Abs. 1 UStG würde einem der wichtigsten Grundsätze sowohl der EU-MwSt-RL als auch des österreichischen UStG widersprechen, nämlich der Umsatzsteuerneutralität bei Geschäften zwischen Unternehmen. Bestärkt werde dies insbesondere durch das Erkenntnis des VfGH vom 12. Dezember 2003, B 916/02, das das Abstellen auf rein formalrechtliche Kriterien bei zweifelhaftem Vorliegen der materiellrechtlichen Kriterien im Umsatzsteuerrecht als gleichheitswidrige Gesetzesauslegung definiere.

Ruppe (UStG 1994, 2. Auflage, § 12 RZ 46, letzter Absatz) habe bereits 1999 darauf hingewiesen, dass eine verfassungskonforme Auslegung des § 12 Abs. 1 UStG auch bei formalen Mängeln einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG nicht zu einer automatischen Versagung des Vorsteuerabzuges führen dürfe. Das o.a. VfGH-Erkenntnis schreibe dies nunmehr fest.

Es werde beantragt, dass der Vorsteuerbetrag von € 3.620,00 aus den genannten Rechnungen anerkannt werde. Weiters werde die Aussetzung der Einhebung des Betrages von € 3.620,00 bis zur Erledigung der Berufung beantragt.

Mit Bescheid vom 6. September 2007 wies das Finanzamt den Antrag auf Aussetzung der Einhebung mit der Begründung ab, dass auf Grund formeller Mängel der strittigen Rechnungen der berufungsgegenständliche Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 könne der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden seien, als Vorsteuer abziehen.

Der Vorsteuerabzug setze jedoch voraus, dass über die Lieferung oder sonstige Leistung eine Rechnung gelegt werde, die den Formerfordernissen des § 11 UStG 1994 entspreche.

Im vorliegenden Fall enthalte die Rechnung nicht den Namen des leistenden Unternehmers. In einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1972 müssten sowohl der richtige Name als auch die richtige Adresse angegeben sein (VwGH 24.4.1996, 94/13/0133). Bei Fehlen von Angaben des leistenden Unternehmers stehe der Vorsteuerabzug auch dann nicht zu, wenn dem Leistungsempfänger Name und Anschrift bekannt seien.

Weiters müsse, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigten Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 sprechen zu können, bei sonstigen Leistungen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Allgemeine Bezeichnungen wie Facharbeiter ohne weitere Angaben seien als Leistungsbeschreibung nicht ausreichend.

Zusätzlich sei auch eine falsche UID-Nummer des leistenden Unternehmers auf der Rechnung angegeben.

Weiters sei zu bemerken, dass die in der Berufung angeführte Entscheidung des VfGH die Frage des Vorsteuerabzuges i.V.m. § 11 UStG nicht zum Gegenstand habe.

Auf Grund all dieser formellen Mängel erscheine die Berufung nach der Lage des Falles wenig Erfolg versprechend. Die Aussetzung der Einhebung sei daher unzulässig.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass die dem Aussetzungsantrag zu Grunde liegende Berufung nicht nur mit Hinweis auf ein VfGH-Erkenntnis, sondern auch mit einem entsprechenden Literaturhinweis begründet worden sei.

Ruppe habe bereits 1999 dargelegt, dass formale Rechnungsmängel in verfassungskonformer Auslegung der §§ 11 und 12 UStG nicht zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen dürften.

Das zitierte Erkenntnis des VfGH sei in analoger Anwendung auf die §§ 11 und 12 UStG sehr wohl auch für den gegenständlichen Fall relevant. In diesem Erkenntnis sei die Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen trotz fehlenden Buchnachweises (der ja gemäß § 7 UStG ausdrückliches Formalerfordernis für diese Befreiung sei) zugestanden worden (tatsächlich sei nicht einmal eine Buchhaltung vorgelegen). Der formale Fehler habe nicht zur Versagung der Befreiungsbestimmung führen dürfen.

Auch in der aktuellen Literatur sei die Versagung des Vorsteuerabzuges auf Grund formaler Rechnungsmängel als nicht mehr haltbar dargestellt. Als Beispiel sei das Resümee eines Artikels von Tanzer in der SWK 3/2007, Seite 74 angeführt:

„Nicht allen (formalen) Anforderungen entsprechende Rechnungen sowie sonstige vorhandene oder behauptete Mängel können somit, wie dies bisher in Praxis aber geschah, bei einem solcherart gestalteten Mehrwertsteuersystem nicht ausschließlich als Risiko des Leistungs- und Rechnungsempfängers angesehen werden. Der (innerstaatliche und gemeinschaftsrechtliche)

Vertrauenschutz gebietet nämlich, inhaltliche, aber periphere, dem Rechnungsempfänger nicht zumutbar einsichtige Unvollständigkeiten oder Ungenauigkeiten bei einer Rechnungsangabe in einer im Übrigen (substanzell) dem § 11 Abs. 1 UStG entsprechenden (Ab-)Rechnung nicht als Mangel zu werten und das Recht auf den Vorsteuerabzug keinesfalls anzutasten. Ansonsten müsste das strikte Beharren auf formal entsprechende (Ab-)Rechnungen als eine Vorgangsweise der Finanzverwaltung angesehen werden, mit welcher das Recht auf Vorsteuerabzug systematisch in Frage gestellt würde – würde doch dadurch in die steuerschuldrechtliche Stellung des Rechnungsempfängers auf eine systemunverträgliche Art und Weise eingegriffen werden. Bei Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers ist deshalb der Vorsteuerabzug zu gewären, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.“

Das Finanzamt legt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO ist die Aussetzung nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es nicht Aufgabe eines Aussetzungsverfahrens, die Berufungsentscheidung vorwegzunehmen, sondern haben die Abgabenbehörden bei Prüfung der Voraussetzungen für eine Aussetzung der Einhebung die Erfolgssichten lediglich anhand des Berufungsvorbringens zu beurteilen, wobei insbesondere auch auf die jeweils herrschende (insbesonderes publizierte) Rechtsprechung Bedacht zu nehmen ist. Ein Rechtsmittel erscheint nur insoweit wenig erfolgversprechend, als seine Erfolglosigkeit offenkundig ist. Als offenkundig erfolglos kann eine Berufung etwa insoweit angesehen werden, als sie nach Maßgabe des § 252 BAO zwingend abzuweisen ist, das Berufungsbegehren mit der Rechtslage eindeutig in Widerspruch steht, der Abgabepflichtige eine der ständigen Judikatur der Höchstgerichte widersprechende Position bezieht oder ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er sich auf gesicherte Erfahrungstatsachen oder auf eine länger während unbeanstandet geübte Verwaltungspraxis stützt (VwGH 25. 11 1997, 97/14/013).

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 UStG 1994 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. 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 § 11 Abs. 2 UStG 1994 können die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Enthält eine Rechnung 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. Februar 2004, 2004/15/0004 u. a.).

Gemäß Betriebsprüfungsbericht wurden die Rechnungen ausgestellt von „P“, wobei der korrekte Firmenname „P“ Planungs- und Bauträgergesellschaft mbH lautet.

Aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes ergibt sich, dass durch die Anführung eines "Scheinnamens" oder einer "Scheinfirma" oder durch die Anführung einer unrichtigen Anschrift des leistenden Unternehmers den Voraussetzungen des § 11 Abs 1 UStG 1994 nicht entsprochen wird. Das Erfordernis des § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 dient der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer und der Erleichterung der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger die Leistung von einem Unternehmer erhalten hat (vgl Ruppe, UStG 1994, § 11 Tz 59). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (z.B Erkenntnis vom 20.11.1995, 95/15/0179) soll dieser Zweck der Regelung auch durch die Bestimmung des § 11 Abs 3 UStG 1972 bzw. 1994 nicht unterlaufen werden; der Regelung des § 11 Abs. 3 UStG 1994 kann daher nur die Bedeutung zukommen, dass die Verwendung von Abkürzungen oder

Kurzbezeichnungen nicht schädlich ist, wenn es sich um im Wirtschaftsleben allgemein bekannte Bezeichnungen handelt, sodass hinsichtlich des tatsächlichen Namens und der Anschrift keine Zweifel bestehen können. Die Behörde muss aufgrund der Angaben in der Rechnung ohne Durchführung eines Ermittlungsverfahrens den tatsächlichen Namen des Unternehmers samt seiner Anschrift erkennen können.

Da im vorliegenden Fall offenbar eine Kurzbezeichnung verwendet wurde, kann nicht davon gesprochen werden, dass die Berufung in diesem Punkt eine offenkundig erfolglos erscheint.

Die Verpflichtung zur Angabe einer UID-Nummer besteht, wenn der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt voraus, dass es sich um eine steuerpflichtige Leistung handelt, die an einen anderen Unternehmer für Zwecke seines Unternehmens erbracht wird und für die der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist.

Welchem Zweck die Angabe der UID dienen soll, geht aus den Erwägungsgründen der RL 2001/115/EG nicht hervor. Die UID-Nummer muss im Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges vorliegen. Wird sie erst später ergänzt, steht der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt zu, in dem sämtliche Rechnungsmerkmale vorliegen (S/K/C, Kommentar zur MWSt, § 11 Tz. 144/2).

Da die Bw. in ihrer Berufung ausführte, dass im Zeitpunkt der Erfassung der Rechnungen die UID-Nummer gültig gewesen sei, wird der Sachverhalt im Zuge des Berufungsverfahrens gegen den Umsatzsteuerbescheid zu prüfen sein, weshalb auch in diesem Punkt nicht vom Vorliegen einer wenig Erfolg versprechenden Berufung gesprochen werden kann.

In seinem Erkenntnis vom 26. April 2004, 2004/15/0004, führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

„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. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 2001, 2001/14/0023). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dies auch dann der Fall, wenn die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht anführt (vgl. die hg Erkenntnisse vom 22. Februar 2000, 99/14/0062, und vom 12. September 2001, 99/13/0069).“

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. April 2001, 98/13/0081, zum Ausdruck gebracht hat, begnügt sich das Gesetz, 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.“

Die Bw. vertritt in ihrer Berufung die Ansicht, dass die Bezeichnung „Facharbeiter“ als Leistungsbeschreibung ausreichend sei.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, denn § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 fordert Angaben über die Art der Leistung. Die Bw. führt zwar in der Berufung aus, dass es sich um Leasing von Arbeitskräften gehandelt habe, jedoch wäre dies in der Rechnung als Art der Leistung vom Vertragspartner anzuführen gewesen.

Davon abgesehen wurde in den Rechnungen offenbar auch kein Zeitraum, über den sich das Leasing erstreckte, angeführt.

Das diesbezügliche Berufungsvorbringen, dass kein Formalmangel vorliege, steht daher im Widerspruch zu der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Auch das von der Bw. in der Berufung angeführte (vor dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ergangene) Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2003, B 916/02, ist schon deshalb auch in analoger Betrachtungsweise nicht relevant, da § 7 UStG 1994 einerseits den förmlichen Nachweis der erfolgten Ausfuhr (Ausfuhrnachweis) andererseits den buchmäßigen Nachweis der für die einzelnen Tatbestände maßgeblichen Voraussetzungen (§ 7 Abs. 1 letzter Satz) verlangt, wobei letztere Voraussetzung bei Vorliegen eines Ausfuhrnachweises vom Verfassungsgerichtshof als „überschießend“ bezeichnet wurde, hingegen § 12 UStG den Ausweis der Steuer in einer dem § 11 UStG entsprechenden Rechnung (analog zu Ausfuhrnachweis) voraussetzt, wobei allerdings ein buchmäßiger Nachweis keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, somit im Gegensatz zu den Ausfuhrlieferungen vom Gesetz für den Vorsteuerabzug (§ 12) kein zusätzlicher überschießender formaler Nachweis verlangt wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Jänner 2008