



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr1, vertreten durch Stb., vom 8. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 15. Oktober 2007 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand der Bw. ist u.a. der Handel mit Kraftfahrzeugen und deren gewerbliche Vermietung. Alleingesellschafter ist Roland W., Geschäftsführer seit 19. Juli 2004 dessen Sohn Thomas W. (Eintragung der Löschung dieser Funktion vom 22. April 2008) und seit 11. April 2008 Herr Robert B..

Aufgrund einer im Jahre 2005 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum November 2003 bis November 2004 hat der Betriebsprüfer im BP-Bericht vom 5. April 2005 (AB Nr. 000/05) folgende Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

„Tz. 2: Im Zeitraum 1-9/2004 wurden insgesamt dreizehn Fakturen über Kfz-Einkäufe von der Firma S. Ges.m.b.H. buchhalterisch (unter Inanspruchnahme von Vorsteuerabzügen) erfasst.

Im Zuge von – vor Prüfungsbeginn durchgeführten – Erhebungen wurde festgestellt, dass die Firma S. Ges.m.b.H. seit 2.10.2003 im Firmenbuch amtswegig gelöscht ist und die auf den meisten Rechnungen angeführte UID-Nummer (ATU1234) seit 28.9.2001 keine Gültigkeit

mehr hat. Im Verlauf der Prüfung stellte sich überdies heraus, dass auf den ersten drei Fakturen eine UID-Nummer (ATU5678) verwendet wurde, die niemals der Firma S. Ges.m.b.H. zugeordnet war.

Dies hatte zur Folge, dass in den nachträglich gemeldeten UVA-Daten der Monate Oktober und November 2004 aus sechs weiteren Fakturen der Firma S. Ges.m.b.H. (bereits im Wissen des ggstdl. Sachverhaltes) keine Vorsteuern mehr in Abzug gebracht wurden.

Laut Aussage des Gesellschafters und ehemaligen Geschäftsführers der geprüften Firma, Roland W. , wurden die Fakturen der Firma S. Ges.m.b.H. in Wirklichkeit von einem gewissen Z. U. ausgestellt, der die Fahrzeuglieferungen auch ausgeführt haben soll.

Weitere Erhebungen ergaben, dass nur insgesamt sieben Kraftfahrzeuge (lt. nachstehender Aufstellung die Autos 1-5, 13 und 18) auch tatsächlich an die T. GmbH geliefert wurden (die ersten beiden Kfz werden an die Firma M. GmbH vermietet, die Autos 3-5 wurden an diverse Leasingunternehmen, die Fahrzeuge 13 und 18 an Erwin J. bzw. Mag. Barbara H. weiterveräußert).

Bei den übrigen zwölf Fahrzeugen erfolgte die Lieferung bzw. Fakturierung direkt von der Firma S. Ges.m.b.H. (bzw. von Z. U.) an die jeweiligen Kunden.

In jenen besagten Fällen wurden allerdings auch Ausgangsfakturen seitens der Firma T. erstellt und verbucht, die – von den fünf oben genannten Verkäufen (Autos 3,4,5,13,18) abgesehen – den Autokäufern nie ausgefolgt worden sind.

Nr.	Rechn.datum	Einkauf (ne)	Vorsteuer	Umsatz (ne)	Automarke/Type
01	07.01.2004	19.583,14	3.916,63		Audi 8P-A3 (Vermietung)
02	15.01.2004	61.250,52	12.250,10		BMW X53 (Vermietung)
03	03.03.2004	34.250,00	6.850,00	36.500,00	Mercedes 211 – E220
04	29.04.2004	27.000,00	5.400,00	27.536,24	Audi A6 Allrad
05	06.05.2004	32.000,00	6.400,00	32.492,34	Mercedes 211 – E220
...
13	16.09.2004	28.761,00	5.752,20	33.749,99	Chrysler Voyager
...
18	03.11.2004	40.667,00		41.957,00	BMW 525d – 560L
...
		711.623,47	87.068,93	669.957,38	

Tz. 4: Als Folge des in Tz. 2 dargestellten Sachverhaltes waren die in Verbindung mit den Autokäufen 1-13 stehenden Vorsteuerbeträge auszuscheiden.

		1-11/2004
Vorsteuer	lt. UVA	228.863,19
VSt. Rechnung Fa. Schmidt	lt. Tz 2	-87.068,93
Vorsteuer	lt. BP	141.794,26

Nach Tz. 3 waren die verbuchten Ausgangsfakturen der Autoverkäufe 6-12, 14-17 und 19 zu stornieren, da gemäß § 19 Abs. 3 UStG keine Steuerschuld entstanden ist (siehe auch Tz. 2 letzter Absatz).“

Im Rahmen einer weiteren im Juni und Juli 2005 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung die Zeiträume Dezember 2004 bis April 2005 betreffend wurden u.a. für den Zeitraum März 2005 in Tz. 2 (Vorsteuer) des BP-Berichtes vom 27. Juli 2005 (AB Nr. xx) folgende Feststellungen getroffen:

„a) Rechnungsberichtigungen: Im März 2005 wurde die Vorsteuer von 8 Kfz-Einkäufen des Jahres 2004 in Abzug gebracht. Die damit in Verbindung stehenden Rechnungen waren ursprünglich von der Firma S. Ges.m.b.H. ausgestellt und wurden – nach Versagung des Vorsteuerabzuges durch die Bp (siehe USO xy, Tz. der Niederschrift vom 5.4.2005) – per 29.3.2005 hinsichtlich des liefernden Unternehmers von Z. U. berichtigt.

Auch der neuerliche Vorsteuerabzug konnte seitens der Bp. nicht anerkannt werden, da Z. U. nach eigener Aussage die gegenständlichen Berichtigungen nur aus Gefälligkeit durchgeführt und in Wirklichkeit keine Geschäfte mit der Firma Bw abgewickelt habe.

Einkaufswert (netto):

Audi 8P-A3	19.583,14
BMW X 53	61.250,52
Mercedes 211 – E220	34.250,00
Audi A6 Allrad	27.000,00
Mercedes 211 – E220	32.000,00
BMW 525d	51.500,00
Chrysler Voyager	28.761,00
BMW 525d – 560L	40.667,00
gesamt	295.011,66
Vorst.kürzung lt. Bp	59.002,33

Die für den Zeitraum März 2005 beantragten Vorsteuern wurden um 59.002,23 € gekürzt und gemäß Tz. 2c Vorsteuern lt. Bp von insgesamt 11.234,93 anerkannt.“

Diese Feststellungen der Betriebsprüfung wurden dem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2005 vom 29. Juli 2005 zugrunde gelegt.

In der Niederschrift vom 18. März 2005 behauptete Z. U. , mit der T. GmbH keine Geschäfte abgewickelt zu haben. Er führte zu den im März 2005 berichtigten Rechnungen u.a. Folgendes aus:

„Obwohl ich keine Geschäftsbeziehungen mit Fa. T. ausübte bzw. auch keinen Einfluss auf die Verkäufe der Scheinrechnungen der Fa. S hatte, habe ich nach Rücksprache mit Herrn W. alle Rechnungen auf meinen Namen ausgestellt. Ich war bei den Autoverkäufen nicht als Verkäufer tätig oder anderweitig involviert.“

Gegen die Nichtanerkennung von Vorsteuern aus 8 Rechnungen über Kfz-Einkäufe wurde mit Schreiben vom 12. August 2005 Berufung eingebracht und darin eingewendet, dass sowohl die Erhebungen der Behörde als auch der Bw. darauf hindeuten, dass Herr U. die Firma S. Ges.m.b.H. lediglich als Deckmantel benutzt habe, was auch das FA C. in der Niederschrift zur Prüfung des Herrn U. (Tz. 6) festgestellt habe. Danach seien zwischen Herrn U. und der Bw. auch reale Geschäfte durchgeführt worden. Die Fahrzeuglieferungen der Fahrzeuge Audi 8P-A3, BMW X53, Mercedes E220, Audi A6 Allrad, Mercedes E220, Mercedes E220 sowie BMW 525d-560L seien von Herrn U. mit dem Rechnungsaussteller Firma S. Ges.m.b.H. fakturiert worden. Die durchgeführten Lieferungen seien aber von Herrn U. erbracht worden und unterlägen daher der Umsatzbesteuerung.

Da Herr U. zum Zeitpunkt der Kfz-Lieferungen nach den Kriterien des § 2 UStG Unternehmer (mit gültiger UID) gewesen sei, stellte er aufgrund seiner Pflicht zur Rechnungslegung gemäß § 11 UStG und nicht – wie er nun behauptet – aus Gefälligkeit über die o.a. 7 Lieferungen und eine weitere Lieferung (Die achte Rechnung Nr. 70/04 dokumentiere eine Lieferung eines BMW 525d von Herrn U. an die T. und von dieser weiter an Q.) korrigierte Rechnungen mit Datum 29. März 2005 aus.

Diese Vorgehensweise sei insoweit mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt gewesen, als es bereits Rechnungskorrekturen von Herrn U. gab, allerdings mit dem historischem Datum und einer nicht mehr aktuellen Anschrift von Herrn U., die von der Behörde nicht anerkannt worden sei.

Eine nunmehr offensichtliche Schutzbehauptung des schon einschlägig amtsbekannten Rechnungsausstellers im Rahmen seines Abgaben- und finanzstrafrechtlichen Verfahrens kann

wohl nicht ausreichen, um bei der Bw. den Vorsteuerabzug zu versagen, denn es liegen sowohl Lieferungen im Inland seitens eines Unternehmers als auch ordnungsgemäße Rechnungen darüber vor.

Der am 16. November 2005 für das Jahr 2005 erlassene Umsatzsteuerjahresbescheid wurde in weiterer Folge aufgrund von beantragten Änderungen des Steuerberaters mit Bescheid vom 27. April 2007 aufgehoben und eine neue Sachentscheidung getroffen und letztendlich am 4. Juni 2007 ein gemäß § 293 BAO berichtigter Umsatzsteuerbescheid erlassen.

In einer abweisenden Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Wien, vom 9. Juli 2007, GZ. RV/1542-W/05, wurde der Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt, dass die Rechnungen von Herrn U. keine UID-Nummer enthielten und somit nicht allen Formerfordernissen entsprechen und somit der Vorsteuerabzug allein schon aus diesem Grund nicht zustehe.

Am 27. Juli 2007 wurden Rechnungsberichtigungen hinsichtlich der Rechnungen 01/04, 03/04, 06/04, 13/04, 14/04, 36/04, 70/04 und 98/04 vorgelegt, die am Ende des Schriftstückes folgenden Zusatz enthalten (*„Berichtigung der Rechnung am 27.07.2007: Ergänzung der UID des leistenden Unternehmers: ATU 3456 Neue Adresse: D. KEG Adr3“*) und mit der Unterschrift von Z. U. versehen sind.

Mit streitgegenständlichem Bescheid vom 15. Oktober 2007 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2007 wurde die Umsatzsteuer mit 3.763,91 € festgesetzt. Die Vorsteuern aus 8 Rechnungen des Z. U. iHv 59.002,33 € wurden nicht anerkannt, da die auf den Fakturen angeführte UID-Nummer weder zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung (29.3.2005) noch am Tag der Rechnungsberichtigungen (27.7.2007) gültig bzw. aufrecht gewesen ist.

Dagegen wurde mit Schreiben 8. November 2007 **Berufung** eingebracht. Begründend wurden die Aussagen in den Berufungen vom 12. August 2005 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2005 und vom 12. Juni 2007 gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 wiedergegeben. Weiters wird Folgendes ausgeführt:

„...Daher hat unsere Klientin die entsprechenden Rechnungsberichtigungen veranlasst, die im Juli 2007 erfolgten. Es wurde die UID des liefernden Unternehmers nachgetragen. Somit entsprachen nunmehr die Rechnungen allen Formvorschriften des § 11 UStG. Die im Bescheid enthaltene Begründung für die Versagung der Vorsteuer, nämlich dass weder zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellungen (29.3.2005) noch am Tag der Rechnungsberichtigungen (27.7.2007) die UID auf den Fakturen gültig bzw. aufrecht war, geht unseres Erachtens ins Leere, und zwar aus folgenden Gründen:

1. die Lieferung aller 8 Kfz erfolgte im Jahr 2004:

<i>a. Audi 8P-A3</i>	<i>Rg. 01-04</i>	<i>07.01.2004</i>
<i>b. BMW X53</i>	<i>Rg. 03-04</i>	<i>15.01.2004</i>
<i>c. Mercedes 211-E220</i>	<i>Rg. 06-04</i>	<i>03.03.2004</i>
<i>d. Audi A6 Allrad</i>	<i>Rg. 13-04</i>	<i>29.04.2004</i>
<i>e. Mercedes 211-E220</i>	<i>Rg. 14-04</i>	<i>06.05.2004</i>
<i>f. BMW 525d</i>	<i>Rg. 70-04</i>	<i>16.09.2004</i>
<i>g. Chrysler Voyager</i>	<i>Rg. 36-04</i>	<i>30.09.2004</i>
<i>h. BMW 525d-560L</i>	<i>Rg. 98-04</i>	<i>03.11.2004</i>

Mit dem jeweiligen Datum unter Hinweis darauf, dass Rechnungsdatum gleich Lieferdatum sei, wurden die ursprünglichen Rechnungen der S GmbH ausgestellt. Das geänderte Datum 29.3.2005 wurde auf den korrigierten Rechnungen von Herrn U. angeführt, weil die Erstkorrekturen, die das „historische“ Datum enthielten, vom Finanzamt A nicht anerkannt wurden.

Faktum ist jedenfalls, dass im Zeitpunkt der Lieferung die Gültigkeit der UID sicher noch aufrecht war, weil diese nach unserer Information, die wir erst jetzt erlangt haben, mit Bescheid vom 28.1.2005 begrenzt wurde.

Die Begrenzung der Gültigkeit der UID von Herrn U. ist im Hinblick auf die von der Finanzverwaltung unterstellten Konsequenzen daraus, nämlich die Versagung des Vorsteuerabzuges, unseres Erachtens mehr als fragwürdig.

Die Finanzverwaltung selbst hat in den schon mehrmals erwähnten Niederschriften (Finanzamt C. und A) festgestellt, dass von Seiten Herrn U.s im Fall der 8 Kfz ust-pflichtige Lieferungen an die T. GmbH stattgefunden haben. Diese fanden im Jahr 2004 statt. Wenn die Begrenzung der Gültigkeit der UID nach den Lieferungen sozusagen nachträglich den Vorsteuerabzug verhindert, hat dies die Finanzverwaltung selbst verursacht. Das kann aber wohl nicht sein, weil es damit im (willkürlichen?) Ermessen der Behörde stünde, das Entsprechen einer bestimmten Formvorschrift und damit den Vorsteuerabzug jederzeit zu verhindern. Das würde jedoch das Umsatzsteuersystem an sich konterkarieren und wäre sicherlich auch rechtswidrig.

Nach Art. 28 (1) der BMR (Anhang zum UStG) hat das Finanzamt Unternehmern iSd § 2 UStG, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine UID zu erteilen. Daraus folgt eindeutig, dass eine UID auch nicht in ihrer Gültigkeit begrenzt werden kann, wenn feststeht, dass ein Unternehmer im

Inland Lieferungen erbringt (bzw. erbracht hat), die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Das gilt wohl genauso, wenn Rechnungsmängel vorliegen, weil damit die vom Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Rechnungsberichtigung verhindert wird.

Der Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der UID von Herrn U. wäre somit unseres Erachtens ohnehin rechtswidrig.

Jedenfalls aber ist das Verhalten des Finanzamtes A nicht korrekt, weil davon auszugehen ist, dass ihm die Begrenzung der UID-Gültigkeit zu der Zeit, als wir in Absprache mit dem Finanzamt A die Rechnungen korrigieren ließen, bereits bekannt war und uns gegenüber nichts verlauten ließ.

Die o.a. Berufungserledigung nimmt Bezug auf Ruppe, Kommentar zum UStG, § 11 Tz. 90/4. Ruppe weist dort auch ausdrücklich darauf hin, dass aus seiner Sicht der Vorsteuerabzug nur davon abhängen kann, ob die Rechnung überhaupt eine UID aufweist. Er begründet dies damit, dass von Gesetzes wegen die Überprüfung der Gültigkeit nur für ausländische UIDs vorgesehen ist. Auch die UStRI. gehen nach wie vor davon aus, dass die Richtigkeit einer (inländischen) UID nicht zu überprüfen sei.

Taucher in SWK 3/2007 (S 74) legt ausführlich dar, dass vor dem Hintergrund der neuesten EuGH-Judikatur ein Vorsteuerabzug u.U. auch ohne Vorliegen einer formell ordnungsgemäßen Rechnung nicht versagt werden dürfe. Die 6. MWSt-RI. enthält die verbindlichen formellen Anforderungen an eine Rechnung, läßt aber den Mitgliedstaaten einen gewissen Freiraum für Erweiterungen. Diese dürften aber lt. EuGH (zB 21.4.2005, Rs. C-25/03) nicht so weit gehen, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug übermäßig erschwert wird. Wäre das nämlich der Fall, würde das Grundprinzip der Neutralität der MWSt in Frage gestellt.

Im Binnenmarkt hat der Leistungsempfänger Vertrauensschutz, weil er bei bestätigter UID den Vorsteuerabzug gesichert hat. Hier ist auch gesetzlich ein Bestätigungsverfahren vorgesehen. Ein ebensolches ist wie erwähnt für inländische UIDs nicht verankert. Wenn also ein Lieferant einem Leistungsempfänger gegenüber mit einer UID auftritt, für deren Gültigkeitsfeststellung kein gleichwertiges Verfahren zur Verfügung steht, muss der Vertrauensschutz des Leistungsempfängers in besonderem Maße gelten.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist der Vorsteuerabzug aus 8 - mit der Ergänzung einer UID-Nummer (ATU345) des leistenden Unternehmers und der Angabe eines neuen Namens und einer neuen Adresse (D.

KEG, Adr.3) – berichtigten Rechnungen über angebliche Lieferungen von Kraftfahrzeugen, die Herr Z. U. ausgestellt haben soll.

Für die rechtliche Beurteilung wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bw. legte berichtigte Rechnungen vom 27. Juli 2007 vor, wonach Herr Z. U. 8 reale Kfz-Lieferungen in Höhe von € 295.011,66 (Vorsteuer iHv € 59.002,33) an die Bw. erbracht haben soll. Es handelt sich dabei um Berichtigungen zu folgenden angeblichen Fahrzeuglieferungen im Jahre 2004:

Rechnungsnummer	Fahrzeug	FGNr.	Vorsteuern in €
01/04 v. 7.1.2004	Audi 8P-A3 1,9 Tdi	W1	3.916,63
03/04 v. 15.1.2004	BMW X53-X5 3,0d	W2	12.250,10
06/04 v. 3.3.2004	Merc. Benz 211-E220 CDI	W3	6.850,00
13/04 v. 29.4.2004	A6 Allrad 2,5 Tdi	W4	5.400,00
14/04 v. 6.5.2004	Merc. Benz 211-E220 CDI	W5	6.400,00
36/04	Chrysler Voyager 2,8 CRD Executive	W6	5.752,20
70/04 v. 16.9.2004	BMW 525d-560L	W7	10.300,00
98/04	BMW 525d-560L	W8	8.133,40
Gesamt			59.002,23

Im Jahre 2004 wurde als rechnungsausstellendes Unternehmen die Firma S. Ges.m.b.H. genannt. Da im Zuge von – vor Prüfungsbeginn durchgeführten – Erhebungen festgestellt wurde, dass die Firma S. Ges.m.b.H. seit 2. Oktober 2003 im Firmenbuch amtswegig gelöscht ist und die auf den meisten Rechnungen angeführte UID-Nummer (ATU1234) seit 28. September 2001 keine Gültigkeit mehr hat und sich im Verlauf der Prüfung herausstellte, dass auf den ersten drei Fakturen eine UID-Nummer (ATU5678) verwendet wurde, die niemals der Firma S. Ges.m.b.H. zugeordnet werden konnte, und laut Aussage des Gesellschafters und ehemaligen Geschäftsführers der Bw., Roland W., diese Fakturen in Wirklichkeit von einem gewissen Z. U. ausgestellt worden sein sollen, der die Fahrzeuglieferungen auch ausgeführt haben soll, wurden mit Datum 29. März 2005 berichtigte Rechnungen vorgelegt. Diese Rechnungen wurden insoweit berichtigt, als nunmehr Z. U. als leistender Unternehmer im Rechnungskopf angeführt ist. Diese Rechnungen (AB S 41 – 48) hatten folgendes Aussehen (beispielsweise):

„Z. U.	<i>Gerichtsstand:</i>
--------	-----------------------

<i>Vermittlungsagentur</i> Adr4 <i>Mobil: 0043/650/2345</i>	N.. <i>FA-Nr. aa</i> <i>St.Nr. aaaa</i>
<i>An Firma</i> Bw.: Adr.1	N. . . , 29.03.2005
Rechnung 01/04	
<i>Für ein neues/gebrauchtes Fahrzeug:</i>	
Marke: Audi	Type: 8P-A3 1,9Tdi
Fhgst.Nr.: W1	
Erstzul.: 2003 - Vorführfahrzeug	Km-Stand: lt. Tacho
Farbe: silber-met.	
<i>Zum Preis von</i>	€ 18.302,00
<i>+07 % Nova</i>	€ 1.281,14
<i>+20 % MWSt.</i>	€ 3.916,63
Gesamt	€ 23.499,77
<i>Rechnungsdatum ist gleich Lieferdatum.</i> <i>Bis zur Bezahlung des gesamten Kaufpreises bleibt der Kaufgegenstand Eigentum des Verkäufers."</i>	

Da diese Rechnungen keine Angaben über die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte UID-Nummer enthielten, lag zumindest ein Inhaltserfordernis im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 nicht vor, und der Bw. konnte den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen vom 29. März 2005 nicht vornehmen (siehe Berufungsentscheidung RV/1542-W/05 vom 9.7.2007).

In einer Sachverhaltsdarstellung des steuerlichen Vertreters vom 9. März 2005 (AB 223002/05 S 152ff) wird u.a. ausgeführt, dass im Rahmen von Geschäftsbeziehungen Herrn Roland W. von Herrn U. angeboten wurde, Rechnungen an die T. GmbH über bereits von der S GmbH direkt belieferte Personen zu schreiben, wobei Herr W. dem zustimmte, da er sich einerseits Einiges von dieser Geschäftsbeziehung erwartete und auch einen Steuervorteil erhoffte und andererseits aus Zeitmangel gar nicht viel darüber nachdachte. Im Jänner 2004 soll es zum Abschluss zweier Geschäfte (Rg. Nr. 01/04 und 03/04) gekommen sein und auch Anfang März 2004 zu einer PKW-Lieferung (Rg. Nr. 06/04). Ab Ende April 2004 lagen den Rechnungen der S GmbH an die T. GmbH bzw. den Rechnungen der T. GmbH an die Endkunden keine Lieferungen zugrunde. Diese Lieferungen erfolgten vielmehr direkt an die Endkunden.

Im Zuge einer Vernehmung durch die Prüfungsabteilung Strafsachen (AB Nr. xy S 165ff) gab Herr U. als Beschuldigter befragt in einer Niederschrift vom 18. März 2005 Folgendes bekannt:

„...F: Wie ist der Kontakt mit der Fa. S. GmbH zustande gekommen?

A: Durch einen Bekannten im Cafe-Haus wurde mir Hr. G. vorgestellt.

F: Wie war der Ablauf der Geschäftsbeziehungen mit Hr. G. ?

A: Größtenteils waren die Kunden und die Kaufabsicht bekannt. Danach wurde der Kauf getätigt. Entweder wurde direkt in Deutschland gekauft oder in Österreich und danach nach Deutschland gebracht und wieder nach Österreich zurück. Die Kunden sind größtenteils von Hrn. G. zur Verfügung gestellt worden. Es wurden keine Kunden von mir akquiriert. Die Rechnungen an die Endabnehmer waren von der Fa. S. GmbH. Die Rechnungen wurden alle nicht von mir ausgestellt, entweder hat Hr. G. sie selber übergeben oder über mich den Kauf abgewickelt. Zu Beginn wurden von mir Ausgangsrechnungen an die Fa. S gelegt.

F: Wie erfolgte der Zahlungsweg?

A: Hr. G. hat mir Geld für den Einkauf gegeben – alles ist bar abgelaufen. Nach Verkauf der Autos, die über mich gelaufen sind, habe ich Geld abzüglich Provision Hrn. G. übergeben.

F: Wann endete die Beziehung mit der Fa. S GmbH?

A: Mit Ende 2004 ist Kontakt abgebrochen.

F: Wie kam die Geschäftsbeziehung mit Fa. T. zustande und wie war deren Ablauf?

A: Ende 2003/Anfang 2004 über die Fa. S. Wenn Hr. W. Rechnungen gebraucht hat, habe ich diese von Hrn. G. bekommen – schon ausgefüllt und unterschrieben. Wir waren uns einig (Hr. G., Hr. W. und ich), sollte dieser Finanzbetrug erfolgreich sein, wurden wir den Gewinn aufteilen (Betrifft nur Scheinrechnungen. Es gab aber einige reale Geschäfte zwischen Fa. S und Fa. T.. Ich habe keine Geschäfte mit der Fa. T. abgewickelt. Mein Aufgabengebiet waren nur auf die Fa. S ausgelegt.

F: Wie kam es zu den berechtigten Rechnungen von U. an Fa. T. ?

A: Obwohl ich keine Geschäftsbeziehungen mit Fa. T. ausübte bzw. auch einen Einfluss auf die Verkäufe der Scheinrechnungen der Fa. S hatte, habe ich nach Rücksprache mit Hrn. W. alle Rechnungen auf meinen Namen ausgestellt. Ich war bei den Autoverkäufen nicht als Verkäufer tätig oder anderweitig involviert.

F: Wie endete die Geschäftsbeziehung mit Fa. S Ende 2004?

A: Kontakt ist abgebrochen. Am 22.12.2004 habe ich letztes Auto abgewickelt. Das Geld wurde noch Hrn. G. übergeben. Vielleicht war die Übergabe des Geldes auch einige Tage später. Der 22.12. war nur Rechnungsdatum.“

Streitgegenständlich ist zu prüfen, ob tatsächlich PKW-Lieferungen von Herrn U. an die Bw. erfolgten und ob die vorliegenden berechtigten Rechnungen vom 27. Juli 2007 formell richtig sind und somit zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer jene Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn für

Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt wurden, ausgewiesen sind. Damit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben ist, müssen jeweils alle für den Abzug der gesondert ausgewiesenen Steuer geforderten Voraussetzungen gegeben sein.

Eine unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist daher, dass die Lieferung ausgeführt wird. Keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht, wenn zwar eine Rechnung ausgestellt wird und in dieser ein Steuerbetrag gesondert ausgewiesen wird, obwohl der Rechnungsaussteller die angeführte Leistung nicht ausführt. Hier ist die Voraussetzung einer ausgeführten Leistung nicht erfüllt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt der Beweis, dass die behauptete, aber zweifelhafte Leistung erbracht wurde, dem Abgabepflichtigen (und nicht der Behörde), weil nur ihm und nicht auch der Behörde die näheren Umstände über die der Bw angeblich erbrachte Leistung bekannt sein können.

Im vorliegenden Fall hat die Bw Vorsteuer aus einer Rechnung von einer Firma D. KEG geltend gemacht. Gleichzeitig werden Lieferungen durch Herrn U. behauptet und im Prüfungsbericht vom 9. Juni 2005 (AB Nr. 6789 des Herrn U. in Tz. 6 von 7 realen Fahrzeuglieferungen der T. GmbH auch ausgegangen. Gleichzeitig werden vom damaligen Geschäftsführer der Bw., Herrn Roland W., in der Sachverhaltsdarstellung vom 9. März 2005 (AB Nr. xy S 152ff) lediglich in 3 Fällen reale Lieferungen behauptet (Rg. Nr. 01/04, 03/04 und 06/04), ab Ende April 2004 sollen keine Lieferungen mehr erfolgt sein. Der Rechnungsaussteller U. verneint dagegen jegliche reale Lieferungen an die T. GmbH (Niederschrift vom 18. März 2005, AB Nr. XY S 165ff).

Der Geschäftsführer der Bw. hat somit in seiner Aussage selbst angegeben, dass die angeführten Leistungen – ausgenommen 3 Lieferungen im Jänner und März 2004 - nicht an die Bw. erbracht worden sind. Liegt der Rechnung aber keine tatsächliche Leistung zu Grunde, so kann auch keine Vorsteuer geltend gemacht werden. Der Vorsteuerabzug war daher hinsichtlich der Rechnungen Nr. 13/04, 14/04, 36/04, 70/04 und 98/04 schon aus diesem Grund zu versagen. In den übrigen – drei - Fällen bestehen Zweifel der Behörde, dass die in diesen Rechnungen angeführten Leistungen tatsächlich erbracht wurden. Die Bw vermochte auch keinen Beweis darüber beibringen, der die berechtigten Zweifel der Behörde auf Grund der übrigen Feststellungen in diesem Zusammenhang ausräumen hätte können. Die Aussagen des Rechnungsausstellers U. sprechen gegen das Vorliegen von Lieferungen. Eine endgültige Klärung kann im Hinblick auf die Überprüfung der formellen Voraussetzungen einer Rechnung offen bleiben.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 zählt jene Merkmale einer Rechnung auf, die vorliegen müssen, um beim Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zu gewährleisten. Eine als dem

§ 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 entsprechend zu wertende Rechnung muss den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Darunter ist der richtige Name und die richtige Adresse zu verstehen.

Essentielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges nach der durch die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 1 iVm § 11 Abs. 1 UStG 1994 gestaltete Rechtslage ist u.a. die eindeutige Identifizierbarkeit des Rechnungsausstellers allein anhand der in der Rechnung angeführten Identifikationsmerkmale. Die Rechnung muss die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 angeführten Angaben enthalten, darunter auch den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers. Diese Angaben dienen einerseits der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, bzw. andererseits der Sicherstellung der Besteuerung beim liefernden Unternehmer. Es genügt daher nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat; es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung tatsächlich erbracht hat (Ruppe, UStG³, § 11 Tz. 59 und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

In den berichtigen Rechnungen vom 27. Juli 2007 wird die Firma D. KEG als leistender Unternehmer angeführt, obwohl von der Bw. stets Lieferungen durch Herrn U. behauptet wurden.

Die berufungsgegenständlichen Aussagen der Bw., wonach Herr U. die strittigen Fahrzeuglieferungen getätigt haben soll, widersprechen somit dem in den berichtigten Rechnungen vom 27. Juli 2007 angeführten Leistungserbringer (D. KEG).

Der Vorsteuerabzug kann daher wegen der Angabe eines falschen Namens des Lieferanten nicht zulässig sein, da keine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung vorliegt. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH: Bereits in der Rechtssache „Jeunehomme“ (EuGH 14.7.1988, verb. Rs. C-123/87 und 330/87) entschied der EuGH, dass es den Mitgliedstaaten gestattet ist, die Ausübung des Rechtes auf Vorsteuerabzug vom Besitz einer Rechnung abhängig zu machen, die über das in der Richtlinie verlangte Mindestmaß hinaus bestimmte Angaben enthalten muss, die erforderlich sind, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung sicherzustellen. Auch in der Rechtssache „Bockelmühl“ (EuGH 1.4.2004, Rs. C-90/02) erklärt der EuGH, dass die Mitgliedstaaten die Befugnis haben, Förmlichkeiten hinsichtlich des Vorsteuerabzuges vorzuschreiben, die die Erhebung der Steuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherstellen sollen. Dies allerdings nur insoweit, als sie das Recht auf Vorsteuerabzug nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert, was sich aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH ergibt (EuGH 21.3.2000, Rs. C-110/98 bis C-147/98 „Gabalfrisa“ u.a.). Auch geht der EuGH in seinem Urteil vom 27.9.2007, Rs. C-184/05 „Thwo“ davon aus,

dass derjenige, der sich auf ein Recht beruft, dieses auch beweisen muss (Rn 26), woraus sich für die Frage des Vorsteuerabzuges ergibt, dass der Leistungsempfänger die Berechtigung mittels Rechnung nachweisen muss. Da die Angabe des falschen Namens des Lieferanten die Erhebung bzw. die Überprüfung der Mehrwertsteuer unmöglich macht, muss dieser Mangel zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen.

Da vom vermeintlich leistenden Unternehmer Z. U. schon mehrmals Rechnungsberichtigungen durchgeführt wurden (im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens, im März 2005 und nunmehr streitgegenständlich im Juli 2007), und bis jetzt keine ordnungsgemäß ausgestellten Rechnungen vorgelegt wurden, kann nur davon ausgegangen werden, dass die Rechnungsberichtigungen durch Herrn U. nicht ernsthaft gewollt sind und gemäß seinen Ausführungen tatsächlich nur aus Gefälligkeit ausgestellt wurden.

Es wird jedenfalls als unzureichend erachtet, dass *irgendein* Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen erbracht hat. Vielmehr muss der Rechnung selbst eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat. Dabei erfordert eine eindeutige Feststellung des liefernden oder leistenden Unternehmers sowohl die Angabe des richtigen Namens als auch der bei Rechnungslegung gültigen Adresse. Die Anführung des richtigen Namens aber einer unrichtigen Adresse ist demnach für den Vorsteuerabzug ebenso unzureichend wie umgekehrt (vgl. zuletzt etwa VwGH 21.11.2007, 2004/13/0133).

Ein Vorsteuerabzug aus vorliegenden Rechnungen musste daher versagt bleiben.

Wien, am 21. Juli 2009