



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat (Salzburg) 13

GZ. RV/0551-S/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Maria-Luise Wohlmayr, Mag. Gottfried Warter und Dr. Martin Neureiter über die Berufung der Verwaltungs_GmbH, Adr.1 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Februar und April 2009 nach der am 20. Juni 2012 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Verwaltungs_GmbH (im Folgenden kurz: Bw.) wurde im Mai 2009 gegründet und am 3.6.2009 im Firmenbuch eingetragen. Alleinige Gesellschafterin ist EM., Geschäftsführer ist ihr Enkel XX, geb. M.. Geschäftsgegenstand ist der An- und Verkauf sowie die Vermietung und Verwaltung von Maschinen. Der Sitz des Unternehmens befindet sich in Adr.1.

Im Juli 2009 beantragte die Bw. die Vergabe einer UID-Nummer, welche mit **Gültigkeitsbeginn 23.7.2009** erteilt wurde (UID ATU xxxxx). Die Gültigkeit wurde mit 8.4.2011 begrenzt.

Mit Gerichtsbeschluss vom 15.7.2011 wurde ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens rechtskräftig abgewiesen. Im Firmenbuch wurde daher am 19.7.2011 eingetragen, dass die Gesellschaft aus diesem Grund aufgelöst ist.

Am 7.8.2009 erging an die Bw. ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag mit dem Inhalt, dass über die Zeiträume Februar – Mai 2009 eine Außenprüfung gemäß [§ 147 BAO](#) iVm [§ 99 Abs 2 Finanzstrafgesetz](#) durchgeführt würde, und zwar wegen des Verdachtes der Nichtbekanntgabe und Nichtabfuhr der Umsatzsteuer aus diversen Rechnungen im Zeitraum Februar – April 2009 an JD..

Im Zuge dieser Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Bw. Umsatzsteuer schulde, und zwar sei eine Steuerschuld aufgrund von diversen Rechnungen der Monate Februar und April 2009 entstanden. Mit Datum 4. März 2010 erließ das Finanzamt daher für diese beiden Monate Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer (Februar 2009: Festsetzung € 100.741,70 und April 2009: Festsetzung € 52.354,96).

Gegen diese Bescheide wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben, die vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen wurde. Dagegen richtet sich der Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Die Berufung und der Vorlageantrag wurden von einem Steuerberater im eigenen Namen und ohne Berufung auf eine ihm erteilte Vollmacht eingebracht. Laut den Akten des Finanzamtes wurde keine Vollmacht des Steuerberaters vorgelegt. Über Befragen durch den Unabhängigen Finanzsenat teilte der Steuerberater schriftlich mit, er sei von XX mündlich bevollmächtigt worden, die gegenständliche Berufung betreffend die Bw. einzubringen.

Zu der am 20. Juni 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ist ein Vertreter der berufungswerbenden GmbH nicht erschienen. Eine vom Geschäftsführer der Bw. etwa eine dreiviertel Stunde vor Beginn der mündlichen Verhandlung telefonisch eingebrachte Vertagungsbitte wurde abgelehnt, unter anderem deshalb, weil der Sachverhalt geklärt ist und der Berufungssenat nur über eine Rechtsfrage zu entscheiden hat.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte in der Berufungsverhandlung vor, eine unrichtige UID alleine schließe nicht aus, dass es sich um eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG handle. Das Fehlen eines Lieferdatums könne ebenfalls nicht als Mangel gesehen werden. In Fällen, in denen keine Lieferung getätigkt worden sei, müsse das Rechnungsdatum gleichzeitig als Lieferdatum gesehen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:**A) Sachverhalt:**

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten (Veranlagungsakten und Akten der Betriebsprüfung) geht der folgende Sachverhalt hervor:

1) Umsatzsteuer – Sonderprüfung:

In der Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2009 machte JD., ein Freund des Geschäftsführers der berufungswerbenden GmbH, Vorsteuern aus diversen Rechnungen mit insgesamt € 111.241,70 geltend. Dieses Vorsteuerguthaben wurde am 28.04.2009 vom Finanzamt zurückbezahlt.

In seiner Umsatzsteuervoranmeldung für April 2009 machte er weitere Vorsteuern mit insgesamt € 52.355,00 geltend. Das Finanzamt führte daher bei ihm eine Umsatzsteuer-sonderprüfung für den Zeitraum Februar – April 2009 durch. Dabei wurden dem Finanzamt alle Rechnungen erstmals vorgelegt. Das Finanzamt stellte fest, dass es sich um sechs Rechnungen mit Datum 2.2.2009 handelt, die an JD. gerichtet waren. Ausgestellt waren diese Rechnungen von Betrieb_X unter der alten, im Jahr 2002 abgelaufenen UID des XX über die Lieferung von diversen Gegenständen bzw. über Mieten. Sie enthielten keine Adresse des Rechnungsausstellers, kein Lieferdatum und die abgelaufene UID-Nummer. Der Prüfer verlangte daher ordnungsgemäße Rechnungen. Es wurden sodann hinsichtlich der Rechnungen Nr. 1 – 6 „berichtigte“ Rechnungen vorgelegt, der Rechnungsaussteller war aber nunmehr die Verwaltungs_GmbH in Gründung mit der Adresse Adr.1. Alle sonstigen Rechnungsmerkmale (Datum, fehlende zeitliche Leistungsmerkmale sowie die abgelaufene UID des XX) blieben gleich. Nur eine Rechnung (Nr. 6) über Mieten enthält die Zeiträume, über die Mieten verrechnet wurden.

Darüber hinaus wurden drei weitere Rechnungen (Nr. 7 – 9) vorgelegt, die ebenfalls von der Verwaltungs_GmbH in Gründung mit Adresse Adr.1 an den Rechnungsempfänger JD. ausgestellt wurden. Auch sie enthalten die abgelaufene UID des XX. Eine Rechnung betrifft wiederum Mieten, sie enthält die entsprechenden Zeiträume, den anderen Rechnungen fehlt das Lieferdatum bzw. ein Hinweis darauf. Alle genannten Rechnungen enthalten den Vermerk „intern“.

Die Vorsteuern für diese Rechnungen wurden vom Finanzamt wegen falscher UID-Nummer, Nichtabfuhr der Umsatzsteuer bei XX bzw. der Verwaltungs_GmbH in Gründung, Unklarheiten über die tatsächlichen Eigentumsverhältnisse der Maschinen etc. nicht anerkannt.

2) Außenprüfung:

Im Laufe der hier gegenständlichen Prüfung wurden von XX über die zuvor genannten Ausgangsrechnungen der Verwaltungs_GmbH in Gründung Gutschriften über sämtliche Rechnungen vorgelegt. Die Gutschriften weisen das gleiche Datum und den gleichen Inhalt auf wie die Ausgangsrechnungen und werden wie diese als intern bezeichnet. Alle Gutschriften wurden von JD. unterschrieben, wobei er bestätigt, die "Rechnungsgutschriften erhalten und zur Kenntnis genommen" zu haben „am 02.02.2009". Auch die Gutschriften mit Datum April 2009 tragen diesen Vermerk mit dem Datum 02.02.2009. Es wurde also eine Ausgangsrechnung und gleichzeitig eine Gutschrift über die gleiche Lieferung gestellt. Sodann gibt es noch ein Schreiben von Betrieb_X vom 22.07.2009 an JD., dass die Rechnungen AR 1-9 wegen Nichtbezahlung storniert würden. Das Schreiben trägt keine Unterschrift des Verfassers, wohl aber die des JD..

Bei der Außenprüfung traf das Finanzamt folgende Feststellungen:

„Ungeklärt ist die Frage, wie die Verwaltungs_GmbH in Gründung plötzlich in den Besitz der Maschinen und Betriebsgegenstände kam. XX sagte in Bezug auf das Mietrecht dazu, dass er es in die Gesellschaft eingelegt hat. Diese Aussage ist unglaublich, da eine Einlage durch einen Nichtgesellschafter rein rechtlich nicht möglich ist. Bei den Maschinen und Betriebsgegenständen sind die Eigentumsverhältnisse zwischen XX und seiner Großmutter EM. ungeklärt, sodass auch hier eine etwaige Einlage irrelevant ist. Auch ist der Einlagewert unbekannt.

Wie ausführlich beschrieben wurden – ausgelöst durch die USO – die Rechnungen von XX auf die Verwaltungs_GmbH berichtigt. Eine etwaige Verrechnung zwischen der Verwaltungs_GmbH und der Einzelfirma XX ist nicht erfolgt. Die geschuldete Umsatzsteuer aus diesen Rechnungen wurde weder gemeldet noch entrichtet. Die gleichzeitige Erteilung einer Gutschrift bei etwaiger Nichtbezahlung der Rechnungen ist im Wirtschaftsleben absolut als unüblich anzusehen. Die Begründung für diese Vorgangsweise ist nur dadurch zu erklären, D. zwar den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, jedoch sofort wieder in das Eigentum der Maschinen zu gelangen und dadurch auch keine Umsatzsteuer entrichten zu müssen. Aufgrund des beschriebenen Sachverhaltes ist es augenscheinlich, dass dies nur durch ein gezieltes Zusammenspiel von D. und XX möglich war.

Die Verwaltungs_GmbH hat demnach keine Lieferungen und sonstige Leistungen laut Rechnungen an Herrn D. ausgeführt und schuldet die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994.“

Das Finanzamt erließ daher Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Februar und für April 2009 und setzte die Umsatzsteuer aufgrund dieser Rechnungen fest. Allen genannten Rechnungen ist gemeinsam, dass die UID des Rechnungsausstellers falsch ist, es wurde die

abgelaufene UID des XX verwendet. Die Bw. war zu diesem Zeitpunkt noch nicht steuerlich erfasst und hatte noch keine UID. Weiters enthalten die Rechnungen kein Lieferdatum, außer die Rechnungen Nr. 6 und Nr. 9, sie enthalten die Zeiträume, für die Mietentgelt verrechnet wurde.

3) Berufung:

In der dagegen eingebrochenen Berufung wird vorgebracht, dass es sich lediglich um Proformarechnungen handelte, die JD. für die Bank benötigt habe, um einen Kredit zu erhalten. Die Bw. sei mit Notariatsakt vom 15. Mai 2009 gegründet worden. Warum die Rechnungen bereits im Februar bzw. im April für die Körperschaft i.G. ausgefertigt wurden, könne nur damit erklärt werden, dass JD. die Proformarechnungen in dieser Art und Weise benötigt habe. Die Vorschreibung einer Steuerschuld aufgrund der Rechnungen erfordere ordnungsgemäße Rechnungen im Sinne des § 11 Abs 1 UStG. Der Vermerk „intern“ auf den Rechnungen mache klar, dass sie nur für einen internen Zweck erstellt worden seien. Außerdem sei zeitgleich mit Ausstellung der Proformarechnungen die Stornierung dieser Internrechnungen mittels Gutschriften vorgenommen worden. Auch die falsche UID des Rechnungsausstellers bewirke, dass die Rechnungen nicht als ordnungsgemäß anzusehen seien.

4) Sonstige Feststellungen:

JD. hat vor dem Finanzamt als Finanzstrafbehörde ausgesagt, dass er von XX einen Mietvertrag vorgelegt bekommen habe, den er ohne zu überlegen unterschrieben habe, er habe aber nie Miete gezahlt. Auch die gegenständlichen Rechnungen seien von XX geschrieben worden. Er habe aus Gefälligkeit alles unterschrieben, weil er seinem Freund vertraut habe. Vom Wert der Maschinen und Einrichtungsgegenstände habe er keine Ahnung gehabt, er habe sie auch nicht angeschaut, sie seien aber nie eingesetzt worden. Wenn er sich die Rechnungen durchschauje, so müsse er sagen, dass es sich um Scheinrechnungen handle. Der Geschäftsführer der Bw. habe ihn nur dazu benutzt, damit er die Vorsteuer vom Finanzamt lukrieren könne.

B) Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 1 Abs 1 UStG 1994](#) unterliegen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag ([§ 11 Abs 14 UStG 1994](#)).

Rechnungen im Sinne des [§ 11 UStG 1994](#) müssen die folgenden Angaben enthalten:

- den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- 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;
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- 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;
- 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;
- 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.

Im vorliegenden Fall ist allen Rechnungen gemeinsam, dass die UID des Rechnungsausstellers falsch ist, es wurde die UID des XX benutzt, deren Gültigkeit mit Oktober 2002 begrenzt war. Zum Zeitpunkt des Rechnungsdatums (Februar bzw. April 2009) verfügte die Bw. noch über keine UID-Nummer. Weiters enthalten die Rechnungen kein Lieferdatum, außer die Rechnungen Nr. 6 und 9, sie enthalten die Zeiträume, für die Mietentgelt verrechnet wurde. Aus den Feststellungen des Finanzamtes und den Aussagen des JD. geht eindeutig hervor, dass den Rechnungen keine realen Lieferungen oder sonstigen Leistungen zwischen der Bw. und JD. zugrunde lagen. Die Rechnungen Nr. 1 – 6, deren Rechnungsaussteller von Betrieb_X

auf die berufungswerbende GmbH geändert wurde, hatten nach Überzeugung des Berufungssenates nur den Zweck, den bereits erfolgten Vorsteuerabzug durch JD. zu „retten“, während mit den zusätzlichen Rechnungen ein weiterer –unberechtigter – Vorsteuerabzug lukriert werden sollte.

Die Steuerschuld nach [§ 11 Abs 14 UStG 1994](#) hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 leg. cit. erfüllt. Der Zweck der Regelung des [§ 11 Abs 14 UStG 1994](#) liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen. Dokumente, die nicht die formalen Voraussetzungen einer Rechnung haben, können schon aus diesem Grund nicht als Grundlage eines Vorsteuerabzuges dienen, weshalb ein Missbrauch nicht in Betracht kommt (vgl. VwGH 16.12.2009, [2005/15/0150](#), sowie Ruppe, UStG³, § 11 Tz 147)

Unter anderem müssen Rechnungen gemäß [§ 11 Abs 1 Z 6 UStG 1994](#) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers sowie - 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 enthalten. Weiters ist die Angabe des Tages der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder des Zeitraumes, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, erforderlich.

Fehlt in einer Rechnung die Angabe des Lieferdatums, mangelt es der Urkunde an den formalen Voraussetzungen des § 11 UStG für eine Rechnung, sodass die Erstellung einer solchen Rechnung nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.2.2000, [99/14/0062](#)) auch nicht den Tatbestand der Steuerschuld aufgrund der Rechnung erfüllt (Melhard/Tumpel, UStG, § 11 Rz 224). Auch in seinem Erkenntnis vom VwGH 16.12.2009, [2005/15/0150](#) vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass Rechnungen, die keinen Hinweis auf zeitliche Aspekte der Leistungserbringung enthalten, nicht die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 UStG erfüllen. Aufgrund derartiger Rechnungen entsteht keine Steuerschuld (siehe dazu auch VwGH 28.4.2004, [2000/14/0125](#); 28.1.2005, [2000/15/0085](#); 25.2.2009, [2006/13/0128](#)).

Demgegenüber hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.2.2011, V R 39/09 erstmals und ausdrücklich zu § 14c dUStG ausgesprochen, eine Steuerschuld aufgrund der Rechnung setze nicht voraus, dass die Rechnung alle erforderlichen Rechnungsmerkmale aufweist. Im vom BFH zu entscheidenden Fall wurde eine Steuerschuld hinsichtlich Rechnungen, die keinen Lieferzeitpunkt und keine fortlaufende Rechnungsnummer ausweisen, festgestellt. Diese Beurteilung erfolgte erst, nachdem sich die Struktur des deutschen Umsatzsteuergesetzes durch das StÄndG 2003 geändert hatte.

Seit dem 1.1.2004 spricht das deutsche UStG im neu geschaffenen § 14c über den unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweis ab. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis), schuldet den ausgewiesenen Betrag (§ 14c Abs 2 dUStG). Diese Bestimmung definiert den Rechnungsbegriff weder selbst noch durch eine Verweisung.

Die Ausstellung von Rechnungen wird im § 14 dUStG normiert. Seit 2004 ist in § 14 Abs 1 eine allgemeine Begriffsbestimmung verselbständigt vorangestellt (Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14 Rz 30). Danach ist Rechnung jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Der allgemeine Rechnungsbegriff des § 14 Abs 1 dUStG enthält somit nur die „Minimalanforderungen“ für die Rechnung. Der Katalog der erforderlichen Rechnungsmerkmale, ohne die kein Vorsteuerabzug zugelassen wird, ist in Abs 4 Satz 1 leg.cit. enthalten: „Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten... Nr. 1 – Nr. 9“.

§ 15 Abs 1 Nr 1 Satz 2 dUStG verlangt für den Vorsteuerabzug, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt. Damit setzt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug den Besitz einer gleichsam qualifizierten Rechnung voraus, die über die Merkmale der Rechnungsdefinition in § 14 Abs 1 dUStG hinaus noch die in § 14 Abs 4 Satz 1 Nr 1 – 9 aufgezählten Angaben enthält.

Im Gegensatz zu § 15 Abs 1 dUStG verweist § 14c dUStG nicht auf die §§ 14, 14a dUStG. Der BFH zieht daraus den Schluss, dass die an den Rechnungsbegriff des § 15 Abs 1 dUStG und den des § 14c dUStG zu stellenden Anforderungen nicht identisch sind. „Wenn der Gesetzgeber aber im Rahmen des § 14c UStG denselben Rechnungsbegriff hätte verwenden wollen wie in § 15 Abs 1 UStG, hätte es nahegelegen, in beiden Vorschriften, die zeitgleich mit Wirkung ab 1.1.2004 durch dasselbe Gesetz, das StÄndG 2003, neu gefasst bzw. in das UStG aufgenommen wurden, auch dieselbe Verweisung zu verwenden“ (BFH 17.2.2011, V R 39/09).

Der BFH spricht auch aus, dass diesem Ergebnis das Unionsrecht nicht entgegen steht. Nach Art. 21 Abs 1 lit c der 6. MwSt-RL schuldet die Mehrwertsteuer jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist. In Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14 Rz 33 wird diese Ansicht des BFH als unverständlich bezeichnet. Unionsrechtlich besage nämlich EuGH 18.6.2009, [C-566/07](#), Stadeco BV, dass mit der Regelung in Art. 21 Abs 1 lit c der 6. MwSt-RL der Gefährdung des Steueraufkommens entgegengewirkt werden soll, die sich aus dem Recht zum Vorsteuerabzug ergeben kann. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist grundsätzlich nicht vollständig beseitigt, solange der Adressat einer Rechnung, in der die Mehrwertsteuer zu

Unrecht ausgewiesen ist, diese noch dazu nutzen kann, das Abzugsrecht nach Art. 18 Abs 1 lit a der 6. RL auszuüben. Darunter verstehe der EuGH die in dieser Bestimmung erwähnte Rechnung nach Art. 22 Abs 3 der 6. RL (jetzt Art. 178 iVm Art. 226 MwStSystRL), nämlich die „vollständige“ Rechnung.

In der österreichischen Literatur wurde nunmehr die Meinung vertreten, dass der Ansicht des BFH zu folgen sei. Die Steuerschuld nach [§ 11 Abs 14 UStG 1994](#) trete auch dann ein, wenn eine nicht alle Voraussetzungen des [§ 11 Abs 1 UStG 1994](#) erfüllende Rechnung vorliege. Dem widerspreche auch das Unionsrecht nicht. Zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung komme es, wenn die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausgewiesen ist, selbst wenn der fragliche Vorgang nicht steuerpflichtig war. Der EuGH (Rechtssache Stadeco BV) halte es demnach für nicht erforderlich, dass eine formal gültige Rechnung iSd Art. 226 MwStSystRL vorliege, weil er ausdrücklich auch ein einer Rechnung ähnliches Dokument erwähne (Mayr, ÖStZ 2011,334). In diesem Sinne auch Schuchter/Kollmann in Melhard/Tumpel, UStG, § 11 Rz 225 f.

Mayr (aaO) weist schließlich auf „allfällige legistische Unterschiede zwischen dem österreichischen und deutschen UStG“ hin, diese würden seiner Meinung nach aber keine unterschiedliche Behandlung der Steuerschuld kraft Rechnungslegung in Österreich und in Deutschland erfordern. Es sollte der Rechtsansicht des BHF der Vorzug gegeben werden.

Dieser Meinung vermag sich der Berufungssenat nicht anzuschließen. Der BFH hat ausdrücklich über die neue deutsche Rechtslage entschieden. Die Struktur des österreichischen UStG hat sich – im Gegensatz zu Deutschland – nicht geändert. Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass nur hinsichtlich formal ordnungsgemäßer Rechnungen eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG entsteht. Auch der EuGH verlangt – worauf Sölch/Ringleb zu Recht hinweisen – eine formal ordnungsgemäße Rechnung.

Das UStG 1994 führt in § 11 Abs 1 aus, dass Rechnungen die in den Z 1 – 6 aufgezählten Merkmale enthalten müssen. Es handelt sich um die erforderlichen Rechnungsmerkmale, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Eine Definition des Rechnungsbegriffes enthält Abs 2 leg.cit. Als **Rechnung im Sinne des Abs 1** gilt demzufolge jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Das bedeutet nach Ansicht des Berufungssenates, dass nach dem UStG 1994 **nur eine Urkunde, die alle Rechnungsmerkmale des Abs 1 leg.cit. aufweist, eine Rechnung ist**. Daraus folgt aber, dass der Rechnungsbegriff des [§ 11 Abs 14 UStG 1994](#) nur eine Urkunde meinen kann,

die sämtliche Rechnungsmerkmale des § 11 Abs 1 enthält (siehe dazu Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11 Tz 147).

Die Systematik des österreichischen UStG spricht daher nach Überzeugung des Berufungssenates dagegen, die Ansicht des BFH zum deutschen UStG auf Österreich zu übertragen.

Darüber hinaus ergeben sich auch Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit dieser Ansicht mit dem Unionsrecht. Wie bereits dargelegt spricht der EuGH in der Rechtssache „Stadeco BV“ von einer Rechnung, mit der das Vorsteuerabzugsrecht ausgeübt werden kann, und konkretisiert den Begriff mit „Rechnung nach Art. 22 Abs 3 der 6. MwSt-RL“. Der Rechnungsbegriff der 6. MwSt-RL war ursprünglich wenig konkretisiert und erforderte nur den getrennten Ausweis des Preises ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung. Darüber hinaus war es den Mitgliedstaaten freigestellt, die Kriterien festzulegen, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann (Art. 22 Abs 3 lit c 6. MwSt-RL).

Der EuGH führte weiter aus, dass die Mehrwertsteuer in dem Staat geschuldet wird, dessen Mehrwertsteuer in einer Rechnung „oder einem ähnlichen Dokument“ ausgewiesen wird. Damit zitiert er aber den Art. 21 Abs 1 lit c der 6. Richtlinie 77/288/EWG, den er in seinem Urteil auszulegen hatte. Die seit 1.1.2007 geltende MwStSyStRL normiert hingegen in Art. 203, dass die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer **Rechnung** ausweist. Das geltende Unionsrecht sieht also eine Steuerschuld kraft **Rechnungslegung** vor und definiert den Rechnungsbegriff und die Rechnungsangaben ausführlich in den Art. 217 – 240. Art. 203 MwStSyStRL spricht nicht mehr von einem „einer Rechnung ähnlichen Dokument“, und der EuGH (Rechtssache Stadeco BV) verlangte auch schon für die Inanspruchnahme nach Art. 21 Abs 1 lit c 6. MwSt-RL eine „vollständige“ Rechnung. Damit kann der Auslegung dieses Urteils durch Mayr (s.o.) nicht gefolgt werden, dass der EuGH keine formal gültige Rechnung iSd Art 226 MwStSyStRL verlangt.

Der Berufungssenat sieht somit für die österreichische Rechtslage keinen Anlass, von der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzugehen, wonach hinsichtlich der Rechnungen, die keinen Lieferzeitpunkt bzw. keine zeitlichen Aspekte der Leistungserbringung enthalten, eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG nicht entsteht. Im vorliegenden Fall betrifft dies die Rechnungen Nr. 1 – 5 sowie Nr. 7 und 8. Die Rechnungen Nr. 6 und 9 enthalten den Zeitraum, für den Mieten verrechnet wurden. Die einzige „Unrichtigkeit“ dieser Rechnungen besteht in der Angabe einer falschen UID. Da Rechnungen, die zu einer Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG führen, lediglich **formal** die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 UStG erfüllen müssen, vertritt der Berufungssenat die

Ansicht, dass die Angabe einer ungültigen UID nicht schädlich ist. Hinsichtlich der Rechnungen Nr. 6 und Nr. 9 ist daher eine Steuerschuld gemäß [§ 11 Abs 14 UStG 1994](#) entstanden.

Es war der Berufung somit teilweise statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 20. Juni 2012