



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch X, vom 3. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Hofrat Mag. Christian Wolf, vom 27. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt laut Firmenbuchauszug Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung sowie Personalüberlassung in Wien.

Mit Bescheid vom 17.6.2008 wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2/2008 mit einer Zahllast von € 17.482,32 festgesetzt.

Begründend führte das Finanzamt aus:

„Die zum Nachweis der in der Umsatzsteuervoranmeldung 2/2008 erklärten Vorsteuern per Fax übermittelten Rechnungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug, da diese nicht den Bestimmungen des § 11 UStG entsprechen. Aus den Rechnungen geht nicht hervor, über welche Leistungen abgerechnet wurde. Die Leistungsbeschreibung „Personalüberlassung“ und „Hilfskräfte“ reicht nicht aus, es geht daraus nicht hervor, für welche Arbeiten Personal bzw. Hilfskräfte überlassen wurden, für welchen Zeitraum wer welche Leistungen erbracht hat.“

In beiden Rechnungen ist nicht die im Firmenbuch eingetragene Adresse der Bw.angeführt. Gem. § 11 UStG sind in einer Rechnung Namen und Anschrift des Firmenempfängers anzugeben“.

Am 23.6.2008 wurde Berufung gegen den angeführten Bescheid erhoben. Im Festsetzungsbescheid vom 17.6.2008 seien Rechnungen beanstandet worden.

Die Firmenadresse, Tätigkeitsbeschreibung sowie der Leistungszeitraum seien ausgebessert worden. In der Beilage seien die Kopien der Rechnungen angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.7.2008 wies das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 17.6.2008 betreffend 2/2008 als unbegründet ab und führte dazu aus, dass die dem Finanzamt per Fax übermittelten berechtigten Rechnungen der Firma IT nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, da sie nicht den Bestimmungen des UStG entsprächen. Gem. § 11 Abs 1 Z 3 UStG sei in der Rechnung die Art und der Umfang der erbrachten Leistung anzugeben. Demnach müssten die Angaben in der Rechnung nicht nur die Art der erbrachten Leistung, sondern auch deren Umfang erkennen lassen.

Diesen Anforderungen entsprächen die Rechnungen nicht. Es sei in diesen Rechnungen nämlich nur als Sammelbegriffen bezeichnete Leistungen angeführt (zB Verpackungsarbeiten, Prospektsortierung), ohne dass erkennbar sei, zu welchen tatsächlich zu erbringenden, nach Art und Umfang bestimmten (bestimmbaren) Leistungen sich der Rechnungsleger verpflichtet habe.

Mit Bericht vom 4.8.2008 stellte das Betriebssitzfinanzamt der Rechnungsausstellerin fest, dass es sich bei der auf den Rechnungen angegebenen Adresse um die ehemalige Hausmeisterwohnung handle. Der Hausmeister wohne jedoch seit 12/2007 nicht mehr dort und der Eigentümer der Wohnung habe die Wohnung zum Verkauf angeboten. Der Geschäftsführer der Rechnungsausstellerin wohne nicht dort und sei dort unbekannt.

Der Wohnungseigentümer sei zur Rechnungsausstellerin befragt worden und habe angegeben, von dieser Firma noch nie etwas gehört zu haben. Er habe die Wohnung an SK verkauft und übermittelte alle damit verbundenen Dokumente (Vermittlungsauftrag vom 21.1.2008, Prekarium ab 1.3.2008, Schlüsselübergabeprotokoll vom 1.3.2008, Kaufvertrag vom 1.4.2008).

Eine niederschriftliche Befragung von SK am 22.7.2008 habe ergeben, dass auch sie ausschloss, dass jemand außer ihr nach Übernahme der Wohnung am 29.2.2008 diese benutzte. Ihr war jedoch aufgefallen, dass laufend Post von der Rechnungsausstellerin kam.

Am 16.8.2008 wurde vom Geschäftsführer der Bw. gegen die genannte Berufungsvorentscheidung ersichtlich Vorlageantrag erhoben. Es seien die „fehlenden Punkte in den Rechnungen ausgebessert worden“: In der Beilage würden nochmals korrigierte Rechnungen übersendet.

In einer Stellungnahme vom 23.10.2008 zum Vorlageantrag gab die Betriebsprüferin an, dass *„bei der zweiten Berufung berichtigte Rechnungen sowie auch berichtigte Zahlungsbelege vorgelegt wurden. Die leistende Firma IT sei jedoch laut Erhebungen des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 an der Firmenadresse unbekannt. Es sei davon auszugehen, dass auf die Rechnungsausstellerin Scheinanmeldungen bei der Krankenkasse erfolgen und Scheinrechnungen ausgestellt wurden. Somit erscheint auch der Vorsteuerabzug nicht gerechtfertigt“*.

Am 24.11.2008 richtete das Finanzamt Wien 4/5/10 einen Ergänzungsvorhalt an die Bw., in dem ausgeführt wurde:

„Die Bw. hat sich hinsichtlich eines Auftrages der Leistungen der IT bedient, über die mit Rechnung vom 29.2.2008 abgerechnet wurde. Die von der Rechnungsausstellerin abgerechneten Leistungen waren in der fraglichen Rechnung nicht insoweit konkretisiert, dass von handelsüblichen Leistungsbezeichnungen gesprochen werden konnte. Dieser Mangel wurde mit einer Rechnung mit dem ursprünglichen Ausstellungstag 29.2.2008 berichtigt; der tatsächliche Berichtigungstag sowie der Hinweis welche Rechnung durch sie berichtigt wird, ist der fraglichen Rechnungsausfertigung nicht zu entnehmen.

Soweit die Rechnung keinen Hinweis enthält, dass es sich um die Berichtigung einer früher ausgestellten Rechnung handelt, ist auch diese nicht als ordnungsgemäß anzuerkennen. Weiters fehlt das Datum der vorgenommenen Berichtigung und der Übermittlung an den Leistungsempfänger; erst zu diesem Zeitpunkt liegt eine Rechnung vor, die den Leistungsempfänger möglicherweise zum Vorsteuerabzug berechtigt und zwar in jenem Voranmeldungszeitraum, in dem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung zugeht.

Der Vorsteuerabzug kann somit keineswegs für den Monat 2/2008 gewährt werden, sondern allenfalls frühestens im Voranmeldungszeitraum der Berichtigung.

Darüber hinaus fehlt es der gegenständlichen Rechnung auch an der Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers. Es scheint als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift im Jänner und Februar 2008 nicht nur nicht existiert, sondern auch keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt hat. Es fehlt somit auch an der Angabe des leistenden Unternehmens und zwar für den Zeitraum der Leistungsausführung.

Soweit eine Richtigstellung dieses Rechnungsmangels nachträglich bewerkstelligt werden könnte, wäre weiters der Nachweis zu führen, dass die fraglichen Leistungen tatsächlich erbracht wurden und dass es sich nicht nur um vorgetäuschte Leistungen handelt. Es sind von Seiten des Rechnungsausstellers die Namen der befassten 18 Mitarbeiter dem Finanzamt bekanntzugeben, der Verbleib der angeblich bar übergebenen € 76.282,80 ist mit geeigneten Beweismitteln nachzuweisen.

Die Bw. hat nachzuweisen, woher die Barmittel zur Begleichung von € 76.282,80 stammen. Weiters ist bekanntzugeben, in wessen Auftrag die in der gegenständlichen Rechnung angeführten Leistungen erbracht wurden, um welche Prospekte es sich hierbei gehandelt und wie die Bw. diese Leistung an den betreffenden Auftraggeber weiterverrechnet hat. Die diesbezügliche Rechnung ist dem Finanzamt ebenfalls vorzulegen.

Soweit nicht alle angegebenen Rechnungsmängel verbessert, d.h. nachträglich berichtigt werden, besteht auch keine Möglichkeit, die aus dieser Rechnung resultierende Vorsteuer, wenn auch zu einem späteren Zeitpunkt zu beanspruchen. Eine Anerkennung der Vorsteuern für den Monat Februar 2008 ist jedenfalls ausgeschlossen, weil die für diesen Zeitraum vorgelegte Rechnung rückwirkend nicht behebbare formale Rechnungsmängel aufweist, die den Vorsteuerabzug ausschließen“.

Laut Aktenvermerk des Finanzamtes vom 23.1.2009 erschien an diesem Tag der Geschäftsführer der Bw. im Finanzamt, habe zwar diverse Unterlagen mitgebracht, aber nicht jene, die bei der neuerlichen Vorsprache überprüft und zum Akt genommen werden sollten, nämlich die Anmeldungen der bei den abgerechneten Aufträgen zum Einsatz gelangten Personen sowie die Belege darüber, welche Beträge an die Rechnungslegerin nachweislich bezahlt worden seien. Ebenfalls hätten die Rechnungen vorgelegt werden sollen, die an die Auftraggeber für die Erstellung von Prospekten ausgestellt und weitergeleitet worden seien, sowie die belege über eingelangte Zahlungen.

Der Geschäftsführer gab an, noch einmal mit den angeforderten Unterlagen vorzusprechen.

Eine aufgenommene Niederschrift hinsichtlich einer weiteren Aussage des Geschäftsführers ist nicht aktenkundig.

Am 23.2.2009 richtete das Finanzamt Wien 4/5/10 einen Fragenvorhalt an die Masseverwalterin der zwischenzeitlich in Konkurs befindlichen Rechnungsausstellerin.

Ermittlungen hätten ergeben, dass es sich bei der Adresse der Rechnungsausstellerin (im Firmenbuch vom 13.12.2007 bis zum 29.7.2008 als Geschäftsanschrift angegeben) um eine

Wohnung handle und die Rechnungsausstellerin sowie deren Geschäftsführer dem Wohnungsinhaber unbekannt gewesen seien.

Es stelle sich nun die Frage, ob es in den Unterlagen der Rechnungsausstellerin einen Hinweis gäbe, dass diese vom genannten Ort tatsächlich Geschäftstätigkeit entfaltet hätte.

Desweiteren wurde gebeten, bekanntzugeben, ob aus den Geschäftsunterlagen hervorgehe, welche Mitarbeiter im Februar und März 2008 an die Bw. überlassen worden wären.

Gäbe es Adressen oder Telefonnummern, an denen der Geschäftsführer erreicht werden könne?

Von der Bw. seien berichtigte Rechnungen vorgelegt worden. Habe die Masseverwalterin von dieser Berichtigung Kenntnis, befänden sich in den Geschäftsunterlagen Abschriften der Berichtigung nebst Erläuterung des Grundes der Berichtigung.

Aus einem Unterschriftsprobenblatt aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass die Unterschrift des Geschäftsführers der IT im Jahr 2008 nicht mit der Unterschrift auf den Rechnungen und den Quittungen ident ist.

Am 12.3.2009 legte der Geschäftsführer der Bw. anlässlich einer Vorsprache am Finanzamt in Begleitung seiner Frau Kontoauszüge vor. Seiner Erinnerung nach habe der Geschäftsführer der IT die Bestätigungen unterschrieben, zur Abweichung von der Musterunterschrift für das Firmenbuch könne er nichts sagen. Auf Grund des „recht aggressiven Auftretens“ des Geschäftsführers und einer weiteren, als „Dalibor“ bezeichneten Person, habe er bar bezahlt. Er habe mit der IT nur telefonisch oder in den Betriebsräumen der Bw. Kontakt gehabt und könne daher keine Angaben dazu machen, dass an der vermeintlichen Anschrift der IT kein Firmensitz gewesen sei.

Die Masseverwalterin gab bekannt, real habe die IT ein Kaffeehaus betrieben. Offenbar habe die IT ohne Gewerbeberechtigung auch Personalleasing betrieben. Laut Auskunft der Wiener Gebietskrankenkasse seien zum Zeitpunkt der Konkursanmeldung der IT 134 Dienstnehmer, durchwegs Arbeiter, gemeldet gewesen. Allerdings habe bei Konkurseröffnung kein diesbezüglicher Betrieb festgestellt werden können.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 7.8.2009 wird darauf verwiesen, dass der in den Rechnungen ausgewiesene Betriebsort der IT offenbar nicht bestanden habe. Es gäbe auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die IT tatsächlich Personal verleast habe. Die berichtigten Rechnungen seien nicht vom Geschäftsführer der IT unterfertigt worden.

Die Rechnungen berechtigten deswegen nicht zum Vorsteuerabzug, weil der angegebene Betriebsort unrichtig sei und es nicht erweisbar sei, dass von diesem Betriebsort aus eine Betriebstätigkeit entfaltet wurde; ferner weil „ernsthaft bezweifelt“ werden könne, dass jemals Arbeitskräfte überlassen worden seien, sodass die fraglichen Leistungen nur fingiert sein dürften; schließlich entsprächen im Fall einer tatsächlichen Leistung die Rechnungsangaben nicht dem Branchenüblichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 274 BAO gilt die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 2/2008 vom 17.6.2008 als auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 27.7.2009 gerichtet.

Strittig ist daher letztlich, ob der Bw. im Jahr 2008 der Vorsteuerabzug aus zwei Rechnungen der IT zusteht.

Dem Finanzamt wurden – offenbar im Jahr 2008, der genaue Zeitpunkt lässt sich dem (im übrigen unchronologisch geführten) Finanzamtsakt nicht entnehmen - im Zuge des als Berufung bezeichneten Vorlageantrags vom 13.8.2008 unter Bl. 34 und 35/2008 des Finanzamtsaktes abgelegte Originalrechnungen vorgelegt:

Beide Rechnungen weisen im Kopf die Bezeichnung der Rechnungsausstellerin mit IT, die Adresse 1020 Wien, C-Gasse 3-5/3 und die Firmenbuchnummer der IT aus. Ferner enthalten die Rechnungen die UID-Nummern der Rechnungsausstellerin und der Rechnungsempfängerin, sind an die Bw. mit deren Firmenanschrift adressiert, tragen den Vermerk „Zahlung innerhalb von 7 Tagen ohne Abzug“, weisen einen Stempel IT mit der Adresse 1020 Wien, C-Gasse 3-5/3, auf und sind jeweils (unleserlich) unterschrieben.

Die „Rechnung Nr. 9“ trägt das Datum 29.2.2008 und betrifft den „Leistungszeitraum: 02.01.08 bis 29.02.08“. Sie lautet:

„Recht herzlichen Dank für den Auftrag Nummer 67.

Für 350.000 Prospekte binden, sortieren und mit Prospekte bestücken wurde ein Zeitraum von 2 Monaten mit der Arbeitsleistung von 18 Mitarbeitern festgelegt.

Nr.	Menge	Beschreibung	Einzelpreis	Gesamt
1	5779	Gesamt geleistete Stunden – Hilfskräfte	11,00	63.369,00
	1280	4 Mitarbeiter á 320 Std. Maschinenbedienung		
	1600	5 Mitarbeiter á 320 Std. Prospektsortierung		

	1280	4 Mitarbeiter á 320 Std. Bestückung mit Werbematerial		
	1600	5 Mitarbeiter á 320 Std. Verpackungsarbeiten		
	19	1 Mitarbeiter für die Reinigung der Produktionshalle		
			Netto	63.539,00
			20% MwSt	12.713,80
			Gesamtbetrag	76.282,80

Die „Nachverrechnung Januar und Februar 2008“ trägt das Datum 31.3.2008 und betrifft den „Leistungszeitraum: 02.01.08 bis 29.02.08“. Sie lautet:

„Bezugnehmend auf unser Gespräch bezüglich der Fertigung des Auftrags Nr. 67 wurde festgelegt, eine 2 Schicht im Ausmaß von 15 Mitarbeitern ebenfalls zu beschäftigen, da die vorgegebene Menge an Prospekten pro Person und Tag nicht möglich ist.“

Wir erlauben uns folgende Aufstellung in Rechnung zu stellen:

Nr.	Menge	Beschreibung	Einzelpreis	Gesamt
1	4132	Gesamt geleistete Stunden – Hilfskräfte	10,30	42.559,60
	825	2 Mitarbeiter á 275 Std. Maschinenbedienung		
	1100	4 Mitarbeiter á 275 Std. Prospektsortierung		
	1100	4 Mitarbeiter á 275 Std. Bestückung mit Werbematerial		
	1100	5 Mitarbeiter á 275 Std. Verpackungsarbeiten		
	7	1 Mitarbeiter für die Reinigung der Produktionshalle		
			Netto	42.559,60
			20% MwSt	8.511,92
			Gesamtbetrag	51.071,52

Im Anschluss an diese Unterlagen finden sich zwei „Kassa-Ausgang“-Quittungen, in denen die IT bestätigt, von der Bw. 76.282,80 bzw. 51.071,52 erhalten zu haben. Die Quittungen tragen 2 x den Firmenstempel der IT, eine ist mit „29.02.2008“, die andere mit „31.02.2008“ datiert.

Offenbar im Zuge des als „Berufung“ bezeichneten Vorlageantrags vom 13.8.2008 wurden ebenfalls zwei Originalrechnungen (Bl. 18, 20/2008 des Finanzamtsaktes) samt Quittungen vorgelegt. Diese Rechnungen unterscheiden sich von den oben dargestellten nur dadurch, dass der Leistungsgegenstand jeweils wie folgt beschrieben wurde:

„Rechnung Nr. 9“:

„Herzlichen Dank für Ihr Vertrauen in unsere Produkte.

.Nr.	Menge	Beschreibung	Einzelpreis	Gesamt
1	5779	Gesamt geleistete Stunden – Hilfskräfte Verpackungsarbeiten Maschinenbedienung Prospektsortierung Prospektbestückung mit Werbematerial	11,00	63.369,00
			Netto	63.539,00
			20% MwSt	12.713,80
			Gesamtbetrag	76.282,80

„Nachverrechnung Januar und Februar 2008“:

„Herzlichen Dank für Ihr Vertrauen in unsere Produkte. Wir erlauben uns folgende Beträge in Rechnung zu stellen und freuen uns, wenn sie sich wieder bei uns melden.

Nr.	Menge	Beschreibung	Einzelpreis	Gesamt
1	4132	Gesamt geleistete Stunden – Hilfskräfte Verpackungsarbeiten Maschinenbedienung Prospektsortierung Prospektbestückung mit Werbematerial	10,30	42.559,60
			Netto	42.559,60
			20% MwSt	8.511,92

			Gesamtbetrag	51.071,52
--	--	--	--------------	-----------

Die mit 29.2.2008 und 31.3.2008 datierten Original-Quittungen entsprechen im Wesentlichen den vorgenannten, dürften jedoch von einer anderen Person geschrieben worden sein.

Die anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Rechnungen (Bl. 2, 3/2008 des Finanzamtsaktes) entsprechen mit Maßgabe der Leistungsbeschreibung den vorstehend dargestellten:

„Rechnung Nr. 9“:

„Herzlichen Dank für Ihr Vertrauen in unsere Produkte.

.Nr.	Menge	Beschreibung	Einzelpreis	Gesamt
1	5779	Hilfskräfte	11,00	63.369,00
			Netto	63.539,00
			20% MwSt	12.713,80
			Gesamtbetrag	76.282,80

„Nachverrechnung Januar und Februar 2008“ (kein Abstand zwischen „Januar“ und „und“):

„Herzlichen Dank für Ihr Vertrauen in unsere Produkte. Wir erlauben uns folgende Beträge in Rechnung zu stellen und freuen uns, wenn sie sich wieder bei uns melden.

Nr.	Menge	Beschreibung	Einzelpreis	Gesamt
1	4132	Personalüberlassung	10,30	42.559,60
			Netto	42.559,60
			20% MwSt	8.511,92
			Gesamtbetrag	51.071,52

Dass es sich bei den nach der Außenprüfung vorgelegten Rechnungen um berichtigte Rechnungen der ursprünglich vorgelegten Rechnungen handelt, ist aus den jeweiligen Dokumenten nicht ersichtlich.

§ 11 UStG 1994 lautet auszugsweise:

„§ 11. (1) Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen

Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

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

- 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. 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.

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

...

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

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

...

(12) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

...“

§ 12 UStG 1994 lautet auszugsweise:

„§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen

Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;...”

§ 16 UStG 1994 lautet auszugsweise:

„§ 16. (1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und

2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist...”

Enthält eine Urkunde nicht die von § 11 geforderten Angaben, so ist sie nicht als Rechnung iSd § 11 anzusehen. Aus der Sicht des Leistungsempfängers fehlt dann eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.06 § 11 Rz 15).

Eine als Rechnung intendierte Urkunde kann auch berichtigt werden. Die Korrekturen sind in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Rechnungsberichtigung durchgeführt wurde (vgl. *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.06 § 11 Rz 213).

Das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ist im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu beurteilen. Davon ausgenommen ist das Kriterium der umsatzsteuergerechten Rechnung, die auch noch zu einem späteren Zeitpunkt ausgestellt werden und dem Steuerpflichtigen zugehen kann. Der Vorsteuerabzug steht allerdings erst zu, wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind, und ist in dem Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum geltend zu machen, in dem alle Voraussetzungen erfüllt sind. Für den Abzug der Umsatzsteuer aus Lieferungen und sonstigen Leistungen muss daher einerseits die Leistung an den Unternehmer ausgeführt worden sein, und der Unternehmer muss die Rechnung darüber erhalten haben (vgl. VwGH 29.3.2007, 2004/15/0017; Ruppe, UStG3 § 12 Tz 51).

Wird die Rechnung erst zu einem späteren Zeitpunkt gelegt bzw. geht sie dem Unternehmer erst zu einem späteren Zeitpunkt zu oder werden Formmängel in der Rechnung erst

nachträglich «berichtigt», so steht der Vorsteuerabzug erst in diesem Zeitpunkt zu (vgl. *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.06 § 12 Rz 12).

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer nur eine Steuer als Vorsteuer abziehen, die der leistende Unternehmer in einer Rechnung gemäß § 11 leg. cit. an ihn gesondert ausgewiesen hat. Das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 leg. cit. ist eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Diese Voraussetzung kann nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch andere Beweismittel ersetzt werden (vgl. BMF 17.3.2000, RdW 2000/421). Ob eine Rechnung (ein sonstiger Abrechnungsbeleg) zum Vorsteuerabzug berechtigt, bedarf auf den jeweiligen Beleg bezogener Feststellungen (vgl. VwGH 9.7.2008, 2005/13/0042; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022). Für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs („Vorliegen der Rechnung“) ist nach hA der Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung maßgebend (vgl. *Kolacny/Caganeck*, UStG, 3. Auflage, § 12 Anm 5; UStR 2000 Rz. 1816). Auf den Zeitpunkt des Einlangens der Rechnung beim Leistungsempfänger wird nicht abgestellt. Gemäß Art. 178 der MwSt-SystRL muss der Unternehmer allerdings im Besitz der Rechnung sein, um den Vorsteuerabzug beanspruchen zu können (vgl. *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.06 § 12 Rz 35).

Mangelhafte Rechnungen berechtigen erst nach Berichtigung bzw. Ergänzung zum Vorsteuerabzug. Der Vorsteuerabzug steht erst in dem Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum zu, in dem die Berichtigung oder Ergänzung erfolgt ist (vgl. VwGH 17.9.1996, 95/14/0068; VwGH 22.4.1998, 95/13/0129; UFS 31.1.2007, RV/0319-G/06; UFS 14.7.2008, RV/2255-W/06; BMF 17. 3. 2000, RdW 2000/421). Hinzuweisen ist darauf, dass der Vorsteuerabzug nach den Regelungen der MwSt-SystRL erst in dem Zeitpunkt zusteht, in dem der Leistungsempfänger im Besitz der berichtigten oder ergänzten Rechnung ist. Die Berichtigung kann entweder so erfolgen, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen vorgenommen werden oder so, dass eine gänzlich berichtigte Rechnung ausgestellt wird (vgl. *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.06 § 12 Rz 42).

Kein Vorsteuerabzug steht nach der Entscheidungspraxis des UFS zu, wenn es sich bei der in der Rechnung angeführten Bezeichnung für eine sonstige Leistung um eine Sammel- bzw. Gattungsbezeichnung handelt, weil eine solche nicht ausreicht, um die erbrachte Leistung zu spezifizieren (vgl. UFS 24.8.2006, RV/0517-W/03 zur Bezeichnung „grafische Tätigkeiten“ bzw. „diverse Grafikarbeiten“; UFS 6.7.2007, RV/1370-W/06 zur Bezeichnung „Sanierungsarbeiten und Installation“ uÄ). Die Bezeichnung „Provision“ für administrative

Leistungen eines Immobilienbetreuers ist unzutreffend, die Rechnung berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. UFS 11.6.2007, RV/1186-W/07). Auch die Bezeichnung „Lokalumbau“ wurde vom UFS (26.4.2007, RV/0537-W/07) als unzureichend für den Nachweis der Art und des Umfangs der erbrachten Leistungen erkannt (vgl. *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.06 § 12 Rz 39).

Nach dem vorstehend Gesagten stand der Bw. auf Grund der bei der Außenprüfung vorgelegten, als „Rechnung“ bezeichneten Belege der Vorsteuerabzug schon allein deswegen nicht zu, da mit der Leistungsbezeichnung „Hilfskräfte“ und „Personalüberlassung“ Art und den Umfang der sonstigen Leistung nicht im Sinne von § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 korrekt bezeichnet war. Ob darüber hinaus alle weiter erforderlichen Rechnungsmerkmale vorgelegen sind, braucht daher nicht weiter geprüft zu werden.

Was die in weiterer Folge vorgelegten Belege anlangt, so wurden diese zwar so rechtzeitig dem Finanzamt vorgelegt, dass eine Berücksichtigung im Zuge der Jahresumsatzsteuerveranlagung 2008 möglich wäre.

Allerdings kann man diesen weiteren Belegen in keiner Weise entnehmen, dass damit jeweils vorangegangene als Rechnungen intendierte Belege korrigiert worden sind.

Eine Berichtigung muss in einer Weise erfolgen, dass erkennbar ist, dass die ursprüngliche Rechnung eine Änderung erfahren hat (vgl. *Ruppe*, UStG 1994, 3. Auflage, § 11 Tz. 136).

Im Ergebnis liegen für ein- und dieselbe angeblich erbrachte sonstige Leistung drei unterschiedliche Belege, alle als „Rechnung“ bezeichnet, vor, ohne dass ersichtlich ist, dass zwei dieser Belege vom Rechnungsaussteller berichtigt wurden.

Außerdem ist in der vorliegenden Fallkonstellation das Ausstellungsdatum (§ 11 Abs. 1 erster Teilstrich UStG 1994) jedenfalls unrichtig, da nicht die ursprünglichen Belege berichtigt, sondern jeweils neue Belege angefertigt wurden, dies aber jedenfalls an einem nach dem angegebenen Ausstellungsdatum gelegenen Datum.

Solange keine eindeutige Berichtigung vorliegt, ist schon deswegen keiner dieser jeweils drei Belege als Rechnung i. S. d. UStG 1994 anzusehen, ohne dass auf weitere Mängel der Belege einzugehen war.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 2. Februar 2010