



GZ. RV/2342-W/09,  
GZ. RV/2341-W/09,  
GZ. RV/0591-W/09,  
GZ. RV/0550-W/09,  
GZ. RV/2577-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elfriede Murtinger, Werner Just und Mag. Robert Steier über die Berufungen der Bw., Handel mit Chemikalien und Mineralöl, in W-Adresse1, vertreten durch WD Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1020 Wien, Aspernbrückengasse 2, vom 2. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 1. September 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005 und gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie über die Berufung gegen den Bescheid vom 22.1.2009 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 und 2005 und über die Berufungen vom 14. April 2009 gegen die Bescheide vom 23. März 2009 betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 und betreffend Körperschaftsteuer 2006 nach der am 24. September 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

**Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.**

**Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 werden als unzulässig zurückgewiesen.**

**Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.**

**Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2006 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.**

**Die Berufung gegen den Bescheid vom 22.1.2009 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 und 2005 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.**

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Gesellschaftsanteile werden zu 100 Prozent von der BwTrade in P gehalten.

Unternehmensgegenstand der Bw ist der Vertrieb von Produkten der C-Group in W und der Handel mit Chemikalien und Mineralölen unter Einschluss des Import-, Export- und des Transithandels.

Das Finanzamt erließ die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 2004 und 2005 entsprechend den abgegebenen Erklärungen.

Im Jahre 2007 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Im Zuge dieser Prüfung wurde Folgendes festgestellt:

Die Bw beziehe von der Firma BFL in Liechtenstein Gas, das in Waggons von Tschechien direkt nach Österreich transportiert werde. Die Firma BFL sei beim Finanzamt Graz Stadt registriert und habe dort eine österreichische UID- und Steuernummer. Die Firma BFL sei eine liechtensteinische Domizil- bzw. Sitzgesellschaft mit einer liechtensteinischen Adresse. Die Firmenanschrift sei die Anschrift eines liechtensteinischen Treuhandbüros in E. Die im Verwaltungsrat aufscheinenden Personen seien liechtensteinische Treuhänder, die in zahlreichen anderen Domizilgesellschaften als Verwaltungsräte wirkten. Frau PB sei auch Verwaltungsrat bei der Firma BFL und in P ansässig. Frau PB wickle die Geschäftsaktivitäten, die durch die Firma BFL an die Bw fakturiert werden, in Prag ab.

Die Firma BFL habe keinen Eintrag im liechtensteinischen oder schweizerischen Telefonbuch. Sie habe keinen Auftritt oder Eintrag im Internet bei Google oder bei anderen Suchmaschinen. Die Telefonnummern, Faxnummern und Bankverbindungen auf den Rechnungen seien immer aus Tschechien. Die Banküberweisungen für die Gaslieferungen erfolgten immer auf ein tschechisches Bankkonto. Die Erstauskünfte vom Kreditschutzverband (KSV) und von Dun & Bradstreet (D&B) hätten ergeben, dass eine eigentliche Geschäftstätigkeit und ein eigener Geschäftapparat in Liechtenstein nicht ersichtlich seien. Es gebe keinen Eintrag im

liechtensteinischen Gewerberegister für die Firma BFL. Bei der Adresse in Liechtenstein handle es sich um ein amtsbekanntes Massendomizil ohne Telefon- und Faxanschluss.

Für den Vorsteuerabzug sei erforderlich, dass auf der Rechnung eine gültige Geschäftsadresse angeführt sei, von der aus im Rechnungslegungszeitpunkt tatsächlich die Geschäftstätigkeit ausgeübt werde. Die Geschäftstätigkeit werde an jenem Ort ausgeübt, von dem aus die Leistungen angeboten, geplant, organisiert, ausgeführt und abgewickelt würden. Die Betriebsprüfung sei auf Grund der getroffenen Feststellungen davon ausgegangen, dass die tatsächliche Abwicklung der Geschäfte betreffend die Gaslieferungen in Tschechien erfolgt sei. An der liechtensteinischen Adresse der Domizilgesellschaft sei mangels eines eingerichteten Geschäftsbetriebes keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden. Die vorgelegten Rechnungen, an denen als Adresse des liefernden Unternehmens die liechtensteinische Domiziladresse angeführt sei, berechtigten daher nicht zum Vorsteuerabzug. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei daher der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma BFL zu versagen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm das Verfahren wieder auf und erließ neue Sachbescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005. Die Umsatzsteuer für die Monate März bis Oktober 2006 und von Dezember 2006 bis Mai 2007 wurde entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung unter Versagung der Vorsteuer aus den Rechnungen der Firma BFL festgesetzt.

Ein Antrag der Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005 zwecks Berücksichtigung der nicht anerkannten Vorsteuer als steuerwirksamen Aufwand wurde mit Bescheid vom 22. Jänner 2009 abgewiesen.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw führte darin aus, dass die Firma BFL vom Finanzamt Graz Stadt als Unternehmer angesehen worden sei, da eine UID-Nummer vergeben worden sei. Die von der Betriebsprüfung eingeholten Auskünfte des KSV und von D&B seien unrichtig und von der Bw korrigierte Auskünfte eingeholt worden. Die Bw und auch die Firma BFL könne nicht für die Falschauskünfte dieser Institute verantwortlich gemacht werden. Die Firma BFL sei durch liechtensteinische Abschlussprüfer geprüft worden und seien die diesbezüglichen Jahresabschlüsse offen gelegt worden. An der Unternehmereigenschaft könne daher auf Grund dieses Außenauftrittes und auf Grund der Umsätze nicht gezweifelt werden.

Im vorliegenden Fall sei die Argumentationsführung der Behörde ebenso unschlüssig wie in dem zu VwGH [2001/13/0013](#) durchgeführten Beschwerdeverfahren, in dem der Verwaltungsgerichtshof aus diesem Grunde auch nicht der Rechtsansicht der Finanzbehörde

gefolgt sei. Im gegenständlichen Berufungsfall sei die Behörde in ihrer Begründung ebenso unschlüssig, wenn einerseits die Unternehmereigenschaft bestritten würde, obwohl eine UID-Nummer vergeben worden sei, und andererseits eine Geschäftstätigkeit der Firma BFL in Tschechien behauptet werde und daraus ein Rechnungsgebrechen abgeleitet werde. Unbestritten sei, dass die österreichische Finanzbehörde die Firma BFL selbst als Unternehmer eingeschätzt habe, indem eine UID-Nummer vergeben worden sei. Unbestritten sei weiters, dass die von der Bw geltend gemachte Vorsteuer von der Firma BFL beim Finanzamt Graz-Stadt als Umsatzsteuer abgeführt worden sei. Die Verweigerung der Vorsteuer stelle daher einen Eingriff in die Wettbewerbsneutralität des Mehrwertsteuersystems dar. Es könne nicht sein, dass die Finanzbehörde einerseits auf Grund der liechtensteinischen Adresse eine UID-Nummer vergebe und andererseits auf Grund eben dieser liechtensteinischen Adresse den Vorsteuerabzug versage.

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung der Bescheide und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat im Rahmen einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Weiters werde beantragt, die Körperschaftsteuer 2004 und 2005 wiederaufzunehmen und die nicht anerkannte Vorsteuer der Jahre 2004 und 2005 als steuerwirksamen Aufwand zu berücksichtigen. Durch die nicht anerkannten Vorsteuerbeträge würden Forderungen entstehen, die in den jeweiligen Steuerbilanzen 2004 und 2005 zu berücksichtigen und abzuschreiben wären, da der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung ein wesentliches fundamentales Prinzip der Einkommensbesteuerung darstelle. Die Einbringlichkeit der Forderungen sei sowohl aus der gegenwärtigen Sicht als auch aus der Sicht der einzelnen Jahre schon allein aus der Sachlage heraus als unmöglich anzusehen. Es werde darauf hingewiesen, dass eine UID-Nummer des leistenden Unternehmers vorhanden gewesen sei und der Abgabenbehörde auch der Umfang und die Tätigkeit des leistenden Unternehmers bekannt gewesen sei. In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 30.1.1980, [B 29/77](#)) verwiesen. Habe die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise durch Jahre hindurch in Übereinstimmung mit dem Abgabepflichtigen in vertretbarer Weise beurteilt, so dürfe es auf Grund einer anderen Vorgangsweise nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen.

Die Betriebsprüfung nahm zu dem Berufungsvorbringen wie folgt Stellung:

Die Auskünfte von KSV und D&B seien während des Betriebsprüfungsverfahrens eingeholt worden. Nachdem die erhaltenen Auskünfte der Bw vorgehalten worden seien, wurde offenbar interveniert und eine geänderte Auskunft von D&B erstellt. D&B war nicht bereit, der Betriebsprüfung gegenüber zu erklären, wie es zu den geänderten Auskünften gekommen sei.

Bezüglich KSV läge der Betriebsprüfung bislang keine geänderte Auskunft vor. Die Betriebsprüfung richtete ihre Würdigung daher an den Erstauskünften aus.

Hinsichtlich des angeführten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes sei nach Ansicht der Betriebsprüfung daraus nichts für den vorliegenden Fall für die Frage des Vorsteuerabzuges zu gewinnen, da es in dem angeführten Beschwerdefall um die Berücksichtigung von Betriebsausgaben und um die Ermittlung der Körperschaftsteuer ginge. Ein Vergleich mit diesem Beschwerdefall sei daher jedenfalls unzutreffend. Die Tatsache der Vergabe einer UID-Nummer befreie den Unternehmer jedenfalls nicht von seiner erhöhten Mitwirkungspflicht und Beweisvorsorgepflicht bei Auslandssachverhalten.

Der Betriebsprüfung sei nur für ein paar Minuten Einblick in den Jahresabschluss der liechtensteinischen Gesellschaft gewährt worden. Eine Herausgabe des Jahresabschlusses sei verweigert worden. Diese Vorgangsweise stelle keinen Beweis für die Unternehmereigenschaft und einen Außenauftritt der Gesellschaft dar.

Das Finanzamt entschied über die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren und gegen die neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie über die Umsatzsteuerfestsetzung mit abweisender Berufungsvorentscheidung.

In der Folge ergingen auch Jahresbescheide betreffend die Umsatzsteuer 2006 und 2007, welche die Vorsteuerkürzungen der den Jahresbescheiden vorausgegangen Umsatzsteuerfestsetzungen berücksichtigten. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide betreffend März bis Oktober und Dezember 2006 wurde mit Bescheid vom 5. November 2009 für gegenstandslos erklärt.

Die Bw beantragte betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005 und betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies in der Begründung im Wesentlichen auf ihre Ausführungen in der Berufung.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 und betreffend Körperschaftsteuer 2006 wurde ebenfalls Berufung erhoben. In der Begründung verwies die Bw auf die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide und Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005. Hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006 wurde das gleiche Vorbringen erstattet wie hinsichtlich der Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005 und die Berücksichtigung der nicht anerkannten Vorsteuer als steuerwirksamer Aufwand beantragt.

In der am 24. September 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter der Bw wies darauf hin, dass für die Fa. BFL beim Finanzamt Graz Stadt auf die Unternehmensanschrift in Liechtenstein eine UID-Nummer vergeben worden sei. Daraus ergebe sich, dass aber bei einer UID-Abfrage die liechtensteinische Adresse hätte beauskunftet werden müssen und auch beauskunftet wurde. Wenn die Finanzverwaltung die Ansicht vertrete, dass die Unternehmensanschrift unrichtig sei und sich der Ort der Betriebsleitung tatsächlich in Prag befände, so hätte sie dies im Rahmen eines UID-Verfahrens klären und berichtigen müssen. Es gäbe daher niemals das Recht auf Vorsteuerabzug, weil die UID-Nummer dann wieder nicht mit der Rechnungsanschrift (Prag) übereinstimmen würde. Des Weiteren wurde angeführt, dass die Auskunft von Dun & Bradstreet (D&B) berichtigt worden sei, und die richtige und nicht die Erstauskunft relevant sein müsste.

Verwiesen werde auf die Rechtssache Kittel (EuGH [C-439/04](#)), in der der Europäische Gerichtshof Folgendes ausführte: *„Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist.“*

Im Übrigen werde auch festgehalten, dass keinerlei Missbrauch geschehen sei, da es außer Streit stehe, dass die Warenlieferungen statt gefunden hätten.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, von der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die Tätigkeit tatsächlich von Prag aus geleitet worden sei und dieses dem Finanzamt Graz-Stadt nicht bewusst gewesen sei, da das Finanzamt Graz-Stadt diesbezüglich nicht über die wesentlichen Informationen verfügt habe.

Der steuerliche Vertreter erklärte, bevor es zu Warenlieferungen gekommen sei, sei der Sachverhalt dem Finanzamt Graz Stadt mitgeteilt worden. Das diesbezügliche Schreiben sei in dem Finanzamtsakt der Firma BFL enthalten. Der Erhalt des Schreibens sei vom Finanzamt Graz-Stadt bestätigt worden und eine UID-Nummer antragsgemäß vergeben worden.

Der steuerliche Vertreter verwies überdies darauf, dass im gegebenen Fall die Grundsatzfrage zu klären sei, ob ein Auskunftsverfahren in der zweiten Stufe ausreichend sei, um einen Vorsteuerabzug ermöglichen zu können oder ob der Unternehmer tatsächlich verpflichtet sei, darüber hinaus gehende Überprüfungen über den Sitz der Geschäftsleitung anzustellen. Sollte die Finanzverwaltung bzw. der UFS diese Rechtsmeinung vertreten, werde das gesamte UID-Verfahren ausgehebelt und die 6. bzw. 8. Mehrwertsteuerrichtlinie unanwendbar.

Hinsichtlich der Berücksichtigung einer Umsatzsteuerrückstellung im Rahmen der Körperschaftssteueranlagung wurde vom steuerlichen Vertreter erklärt, dass eine Rückforderung der Umsatzsteuer beim Lieferanten an dem Umstand scheitere, dass der Lieferant darauf verweisen könne, dass ihm gegenüber die Umsatzsteuer rechtskräftig festgesetzt worden sei und er daher berechtigt gewesen sei, diese in Rechnung zu stellen und einzukassieren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005:**

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bescheide, welche die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2004 und 2005 verfügten, lauteten in ihrem Spruch:

*„Das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2004/2005 wird gemäß § 303 (4) BAO wiederaufgenommen.“*

In der Begründung dieser Bescheide wurde ausgeführt:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“*

Der Betriebsprüfungsbericht enthielt unter Tz. 1 die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt: *„Es wurden keine Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO erforderlich machen.“*

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt (Bericht der Betriebsprüfung ABNr.: 108021/07 und den Bescheiden betreffend Wiederaufnahme vom 1. September 2008) und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#) hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn dem zu Grunde liegenden Anbringen nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird oder der Bescheid von Amts wegen erlassen wird. Zentrale Elemente der Begründung sind die Anführung des

Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt, die Erwägungen warum sie zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und die rechtliche Beurteilung, welche abgabenrechtlichen Tatbestände die Behörde durch den angeführten Sachverhalt als verwirklicht betrachtet.

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn ein Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt worden ist, wenn ein Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde oder wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dabei ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, unmissverständlich darzutun, welchen Wiederaufnahmegrund sie bei Erlassung des Wiederaufnahmebescheides herangezogen hat. Grundsätzlich hat ein die Wiederaufnahme verfügender Bescheid im Spruch den maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestand anzuführen. Lässt der Spruch diesbezüglich Zweifel an seinem Inhalt offen, so kann die Begründung als Auslegungsbehelf herangezogen werden. Ein Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht ist dann rechtlich zulässig, wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe hervorgehen und auch die Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (VwGH 18.9.2003, [99/15/0262](#); VwGH 19.11.1998, [97/15/0010](#)).

Die Grenze für eine solche Gesamtbetrachtung liegt dort, wo zwischen dem Spruch eines Bescheides und seiner Begründung Widersprüche bestehen oder zumindest nicht ausgeschlossen sind (VwGH 27.5.1998, [93/13/0052](#)). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes belastet ein Widerspruch zwischen Spruch und Begründung eines Bescheides diesen mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes (VwGH 24.1.1990, [89/13/0175](#)).

Im vorliegenden Fall enthält der Spruch der Wiederaufnahmebescheide die Aussage, dass das Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommen wird. Weitere Aussagen, welcher der in der genannten Bestimmung angeführten Tatbestände oder welcher Wiederaufnahmegrund für die Wiederaufnahme der Verfahren herangezogen wurde, enthält der elektronisch ausgefertigte Bescheid nicht. In dem Betriebsprüfungsbericht, auf den in der Begründung des Bescheides verwiesen wird, werden in Tz 1 Feststellungen getroffen, zur Wiederaufnahme hingegen ausgeführt, dass keine Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme der Verfahrens erforderlich machen. Aus dem Betriebsprüfungsbericht kann somit nicht entnommen werden, warum das Verfahren wiederaufgenommen wurde. Vielmehr wird in diesem die Aussage getroffen, dass eine Wiederaufnahme nicht erforderlich sei.

Insofern stehen also der Spruch des Bescheides, mit dem die Wiederaufnahme verfügt wurde und die Begründung des Bescheides, welche auf den Betriebsprüfungsbericht verwies, miteinander in Widerspruch. Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme sind somit rechtswidrig.

Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wird daher stattgegeben und die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme verfügt wurde, ersatzlos aufgehoben.

### **Umsatzsteuer 2004 und 2005:**

Sachverhalt:

Nach Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 mit Bescheiden vom 1. September 2008 ergingen am 1. September 2008 neue Sachbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden durch Berufungsentscheidung ersatzlos aufgehoben.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Gemäß [§ 273 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine Berufung ist vor allem unzulässig bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung.

Im vorliegenden Fall war vor Entscheidung über die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 über die Berufung betreffend die diesbezügliche Wiederaufnahme abzusprechen. Der Berufung wurde stattgegeben und damit schieden die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung richtete sich nunmehr gegen nicht mehr existente Bescheide und wurde dadurch unzulässig. Die Berufung war daher zurückzuweisen.

### **Bescheid vom 22.1.2009 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 und 2005:**

Sachverhalt:

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 wurden durch Berufungsentscheidung ersatzlos aufgehoben. Damit schieden die

Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 vom 1. September 2008 ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Es erfolgte im Ergebnis damit keine Kürzung der Vorsteuer für die Jahre 2004 und 2005.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mangels Kürzung einer Vorsteuer durch neue Sachbescheide ist der Bw kein zusätzlicher Aufwand entstanden, der bei der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005 zu berücksichtigen wäre. Da sich ohne Berücksichtigung dieses Aufwandes keine im Spruch anders lautenden Bescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 und 2005 ergeben, ist keine Wiederaufnahme zu verfügen. Der abweisende Bescheid steht damit in Übereinstimmung mit der Rechtslage.

Die Berufung war daher abzuweisen.

### **Umsatzsteuer 2006 und 2007:**

Sachverhalt:

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Gesellschaftsanteile werden zu 100 Prozent von der BwTrade in P gehalten. Unternehmensgegenstand der Bw ist der Vertrieb von Produkten der C-Group in W und der Handel mit Chemikalien und Mineralölen unter Einschluss des Import-, Export- und des Transithandels.

Die Bw, die Firma Bw, kaufte Rohstoffe (Flüssiggas) ein. In den Rechnungen über diese Rohstoffkäufe war die Firma BFL als Lieferant angeführt. Als Geschäftsadresse dieses Lieferanten war E im Fürstentum Liechtenstein angegeben. Auf dieser Rechnung war die österreichische UID-Nummer der Firma BFL angeführt. In diesen Rechnungen wurde Umsatzsteuer ausgewiesen (Kontrollmitteilungsaktenteil Seiten 49 bis 80).

Die Ware wird von Tschechien direkt nach Österreich an die Bw geliefert.

Bei der Firma BFL handelt es sich um eine Domizilgesellschaft, die an der Adresse ihres Repräsentanten domiziliert ist. Als deren Repräsentant war die F-Verwaltungsanstalt in E im Fürstentum Liechtenstein angeführt. Ein eigener Geschäftsapparat bzw. eine eigentliche Geschäftstätigkeit war für Außenstehende am Platze nicht ersichtlich. Am Rechtssitze wurde kein eigenes Personal beschäftigt (von der Betriebsprüfung eingeholte Auskunft des Kreditschutzverbandes vom 2. Juli 2007, Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, Seiten 298 bis 301 sowie Auskunft von Dun & Bradstreet vom 3. September 2007, Arbeitsbogen Seite 307 bis 310).

An dieser Adresse der Firma BFL sind mehr als 50 verschiedene Gesellschaften domiziliert (elektronische Abfrage durch Betriebsprüfung, Arbeitsbogen Seite 274).

Die Firma BFL hat keine Gewerbebewilligung im Fürstentum Liechtenstein. Sie benötigte eine solche nicht, da die Geschäfte nur außerhalb des Fürstentums Liechtenstein betrieben werden (Mail von Frau PB an die Firma Bw vom 30. August 2007, Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, Seite 276).

Die Firma BFL hat keinen Auftritt im Internet und erscheint auch nicht bei den diversen Suchmaschinen.

Die Geschäftsaktivitäten werden durch Frau PB abgewickelt und durchgeführt. Die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte Visitenkarte von Frau PB ist eine Visitenkarte mit der Firmenaufschrift G in P mit einer Adresse in P und einer tschechischen E-Mailadresse der tschechischen Firma G.

Bei der im Zuge der Betriebsprüfung bekannt gegebenen Bankverbindung, auf der die Zahlungen an die Firma BFL getätigt wurden, handelt es sich um ein Bankkonto in Tschechien (Arbeitsbogen Seite 264 und 269).

Beweiswürdigung:

Bei dem angeführten Sachverhalt ist im Wesentlichen strittig, ob die Firma BFL im Fürstentum Liechtenstein eine Geschäftstätigkeit ausübt hat.

Nicht bestritten wird von der Bw, dass es sich bei der Firma BFL um eine Domizilgesellschaft handelt (Sachverhaltsdarstellung der steuerlichen Vertretung vom 14. Februar 2008, Punkt 4., 2. Absatz, Körperschaftsteuerakt, Dauerbelege Seite 22 bis 26).

Hinsichtlich der Ausübung einer Geschäftstätigkeit im Fürstentum Liechtenstein trifft Frau PB in ihrer Mail vom 30. August 2007 die eindeutige Aussage, dass die Geschäftstätigkeit nur außerhalb des Fürstentums Liechtenstein ausgeübt werde. Dies wurde im Zuge der

Aufforderung durch die Betriebsprüfung, eine Gewerbebewilligung der Firma BFL für das Fürstentum Liechtenstein vorzulegen, so bekannt gegeben, und zwar von jener Person, die sowohl im Verwaltungsrat der Firma BFL ist als auch von der Bw als jene Person benannt wurde, welche die Geschäftsaktivitäten der Firma BFL abwickelt und durchführt.

Diese Darstellung, dass in Liechtenstein keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, findet ihre Bestätigung in der Auskunft des Kreditschutzverbandes vom 2. Juli 2007, in dem dieser mitteilt, dass eine eigentliche Geschäftstätigkeit am Sitz der Domizilgesellschaft nicht ersichtlich sei. Darüber hinaus wird in dieser Auskunft mitgeteilt, dass kein eigenes Personal beschäftigt wird. Gleichlautend ist die Auskunft von Dun & Bradstreet vom 3. September 2007 (Arbeitsbogen Seite 307 bis 310), in der ebenfalls angegeben wird, dass es sich um eine Domizilgesellschaft handelt, von der keine sichtbare geschäftliche Tätigkeit ausgeübt wird.

Der Senat geht daher davon aus, dass die Firma BFL an ihrer Domizil- und Rechnungsadresse in Liechtenstein keine Geschäftstätigkeit ausübte.

Die Bw wendet ein, dass anders lautende Auskünfte vom Kreditschutzverband (Auskunft vom 10. Dezember 2007, Arbeitsbogen Seite 238 bis 240), die derartige Aussagen bezüglich Personal und Geschäftstätigkeit nicht mehr enthielten, und von Dun & Bradstreet (Auskunft vom 10. Oktober 2007, Arbeitsbogen Seite 314 bis 318), in denen ausgeführt werde, dass einige Personen beschäftigt würden, vorlägen.

Der Senat schenkt bei diesen Auskünften der Erstauskunft, die im Zuge der Betriebsprüfung erteilt wurde, Glauben. Zum einen wurde diese Auskunft unbefangen und bevor die Bw von dem Inhalt dieser Auskunft Kenntnis erlangte, erteilt. Darüber hinaus handelt es sich bei der späteren Auskunft des Kreditschutzverbandes um eine Auskunft, welche als 2. überarbeitete Auskunft bezeichnet wird. Abschließend wird darin festgestellt, dass von Frau PB dem Kreditschutzverband noch weitere Informationen in Aussicht gestellt werden sollten, welche dann allerdings nicht eingetroffen wären. Diese überarbeitete Auskunft trifft nicht der ersten Auskunft entgegenstehende Feststellungen, sondern enthält in den wesentlichen Bereichen (sichtbare Geschäftstätigkeit an der Firmenadresse und Personal) keine Aussage mehr, da die dafür nötigen Informationen offenbar nicht beigebracht wurden. Sie erweist sich in der Zusammenschau daher als unvollständig gegenüber der Erstauskunft und nicht als widersprechend. Sie ist daher nicht geeignet, Zweifel an der Erstauskunft zu wecken.

Hinsichtlich der späteren Auskunft von Dun & Bradstreet zeigt sich, dass diese in Widerspruch zur Erstauskunft hinsichtlich des beschäftigten Personals steht. Dieser späteren Auskunft zufolge würden einige Personen beschäftigt. Hinsichtlich Geschäftstätigkeit wird keine Aussage getroffen, ob eine solche an der Adresse in Liechtenstein ausgeführt wird bzw. eine

solche an der Firmenadresse in Liechtenstein ersichtlich sei. Auch in diesem Fall kommt nach Ansicht des Senates der Erstauskunft als der zeitnäheren und unbefangeneren größere Glaubwürdigkeit zu. Zudem stimmt die Erstauskunft mit der Aussage von Frau PB, dass in Liechtenstein keine Geschäftstätigkeit ausgeübt würde, überein. Diese Auskunft steht auch mit der Erstauskunft des Kreditschutzverbandes in Einklang, wonach kein Personal beschäftigt wurde, das die Geschäftstätigkeit hätte ausüben können.

Unter Abwägung und unter Zusammenschau der angeführten Beweisergebnisse kommt der Senat daher zu dem Schluss, dass im Fürstentum Liechtenstein keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [Art. 18 Abs. 1 lit. a der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie RL 77/388/EWG](#) muss der Steuerpflichtige über die nach Artikel 17 Abs. 2 Buchstabe a) [6. Mehrwertsteuer-Richtlinie RL 77/388/EWG](#) abziehbare Vorsteuer eine nach Art. 22 Abs. 3 ausgestellte Rechnung besitzen.

Artikel 22 Abs. 3 erhielt durch die Richtlinie RL 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001 folgende Fassung, die für die Streitjahre anzuwenden ist:

- (3) a) Jeder Steuerpflichtige stellt für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung entweder selbst aus, oder er trägt dafür Sorge, dass eine Rechnung von seinem Kunden oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird.
- b) Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß Buchstabe a) ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:
- das Ausstellungsdatum,
  - eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird,
  - die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Kunden nach Absatz 1 Buchstabe c), unter der er eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen, für die er Steuerschuldner ist, oder eine Lieferung von Gegenständen gemäß Artikel 28c Teil A erhalten hat,
  - den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und seines Kunden,

die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen,

das Datum, an dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung nach Buchstabe a) Unterabsatz 2 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist,

die Besteuerungsgrundlage für jeden Steuersatz oder Befreiung, den Preis je Einheit ohne Steuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind,

den anzuwendenden Steuersatz,

den zu zahlenden Steuerbetrag, außer bei Anwendung einer speziellen Regelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird, .....

Art. 22 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung der Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001 bestimmt:

Die Mitgliedstaaten können unter Beachtung der Gleichbehandlung der von den Steuerpflichtigen im Inland und zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen.

Die in Unterabsatz 1 vorgesehene Möglichkeit darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Absatz 3 genannten Pflichten noch weitere Pflichten aufzuerlegen.

Nationale Regelung:

Die maßgeblichen Vorschriften des österreichischen Umsatzsteuergesetzes (UStG) lauten in ihrer für die jeweiligen Streitjahre geltenden Fassung wie folgt:

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer 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.

Gemäß [§ 11 UStG 1994](#) in der für die Streitjahre geltenden Fassung hat eine Rechnung folgende Angaben zu 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
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung
- den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung....
- das Entgelt
- den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag

Weiters hat die Rechnung 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.

Diese Angaben dienen nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch zur Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer. Diesem Sinn des Gesetzes entsprechend begnügt sich das Gesetz nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen erbrachte; es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat.

Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des oben zitierten [Art. 22 Abs. 3 lit. b der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie RL 77/388/EWG](#) muss eine Rechnung für Mehrwertsteuerzwecke daher für die eindeutige Feststellung des liefernden oder leistenden Unternehmers bei Rechnungslegung nicht nur die Angabe des vollständigen Namens, sondern auch die vollständige Adresse enthalten. Es kann auch die Angabe „nur“ einer falschen Adresse nicht als „kleiner“, dem Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler angesehen werden (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH, etwa die Erkenntnisse VwGH 14.1.1991, [90/15/0042](#); 24.4.1996, [94/13/0133](#); 26.9.2000, [99/13/0020](#); 25.4.2001, [98/13/0081](#)).

Unter der Anschrift ist nicht eine bloße Zustelladresse zu verstehen, sondern eine Geschäftsanschrift, an der das leistende Unternehmen die tatsächliche Geschäftstätigkeit abwickelt. Diese Anschrift bezeichnet einen Ort, von dem aus jene Leistungen angeboten,

geplant, organisiert, ausgeführt oder abgerechnet werden, mit welchem das Unternehmen am allgemeinen Geschäftsverkehr teilnimmt. Das Vorhandensein eines Briefkastens bzw. einer Briefannahmestelle an einer Örtlichkeit, an der ansonsten keine weitere aktive Geschäftstätigkeit entfaltet wird, ist nicht geeignet, die Qualifikation einer Geschäftsanschrift zu erfüllen (vgl. VwGH 24.4.1996, [94/13/0133](#)).

Gemäß [§ 3 Z 4 Firmenbuchgesetz](#) ist bei allen Rechtsträgern die - zwingend neben dem Sitz - einzutragende Geschäftsanschrift für Zustellungen maßgeblich. Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift lassen aber keine Aussage über den Ort der Geschäftstätigkeit des betreffenden Unternehmens zu. Insbesondere existiert im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als richtige Rechnungsadresse. Auch im Firmenbuch aufscheinende Adressen sind vielmehr als Rechnungsadresse nur maßgeblich, wenn und solange das liefernde/leistende Unternehmen dort tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausübt (vgl. UFS Wien 21.12.2007, RV/0815-W/07).

Nicht anders ist die Vergabe einer UID-Nummer durch das Finanzamt Graz-Stadt zu beurteilen (vgl. VwGH 23.2.2010, [2007/15/0037](#)). Gemäß [Art 28 UStG 1994](#)-Anhang (Binnenmarkt) hat das Finanzamt Unternehmern, die im Inland Lieferungen oder Leistungen erbringen, eine Umsatzsteueridentifikationsnummer zu erteilen. Der Lieferant, dem der Abnehmer seine UID eines anderen Mitgliedstaates bekannt gibt, kann grundsätzlich davon ausgehen, dass der Erwerber damit erklärt, im anderen Mitgliedsstaat der Erwerbsbesteuerung zu unterliegen, und dass daher die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen zu Recht in Anspruch genommen werden kann. Die UID-Nummer hat damit primär den Zweck, die ordnungsgemäße Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels sicherzustellen und für die Behörden die Kontrolle der korrespondierenden steuerlichen Behandlung des innergemeinschaftlichen Handels zu ermöglichen. Sie räumt kein eigenständiges Recht auf Vorsteuerabzug ein.

Bei fehlender oder falscher Rechnungsadresse genügt der Nachweis einer Abfrage des Gewerberegisters, des Firmenbuches oder einer Anfrage beim Finanzamt nicht, um den Abzug der Vorsteuer zu sichern. Dasselbe muss auch für UID-Abfragen gelten, da eine bestehende UID-Nummer noch nichts über die tatsächliche Geschäftsgebarung des Lieferanten an der angegebenen Adresse aussagt.

Die Bw bringt vor, dass die Verweigerung der Vorsteuer einen Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität des Mehrwertsteuersystems darstelle. Das Ziel der Wettbewerbsneutralität im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem wird dadurch erreicht, dass bei Schaffung der gesetzlichen Regelungen bspw gleichartige Waren gleich behandelt

werden, gleiche Wirtschaftsteilnehmer gleich behandelt werden, dass durch die Schaffung des Vorsteuerabzuges die Neutralität der Umsatzsteuer in Bezug auf die Anzahl der Umsatzakte und die Kostenneutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich gewährleistet ist. Die nationalen gesetzlichen Grundlagen für den Vorsteuerabzug verwirklichen dieses Prinzip der Neutralität. Das Prinzip der Wettbewerbsneutralität verhilft jedoch nicht zum Vorsteuerabzug, wenn wie im vorliegenden Fall die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug auf Grund fehlender Rechnungsmerkmale nicht erfüllt sind.

Die Bw wendet ein, dass gemäß der Judikatur des EuGH die Maßnahmen, die Mitgliedstaaten erlassen, um die Erhebung der Steuer sicherzustellen, nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sei. Sie dürften daher nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen. Das Erfordernis, dass für den Vorsteuerabzug die Rechnung die vollständige und richtige Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten muss, entspricht diesen Anforderungen. Dies bestätigt Art. 22 Abs. 3 lit b der [6. Mehrwertsteuer-Richtlinie RL 77/388/EWG](#) in der Fassung der Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001, wonach Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke die vollständige Adresse des Steuerpflichtigen und seines Kunden enthalten müssen. Damit belegt diese Regelung, dass das Gemeinschaftsrecht offensichtlich davon ausgeht, dass das Erfordernis der richtigen und vollständigen Anschrift des Rechnungsausstellers weder über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern, noch das Recht auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.

Dem steht die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Kittel (EuGH [C-439/04](#)) nicht entgegen. Diese Entscheidung betrifft nicht – wie im vorliegenden – den Fall, dass die objektiven Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug fehlen und der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug unter Hinweis auf sein Vertrauen dennoch beansprucht. Vielmehr ist nach dieser Entscheidung der Vorsteuerabzug selbst dann zu verweigern, wenn die objektiven Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zwar vorliegen, jedoch auf Grund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Diese Rechtsprechung erweitert danach nicht das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des Vertrauensschutzes, sondern begrenzt es, weil eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt ist (Randnr. 54). Diese Entscheidung trifft somit nicht die Aussage, dass ein Gutgläubensschutz fehlende Rechnungsmerkmale zu ersetzen vermag. Diesbezüglich hat der BFH in einer Entscheidung (BFH vom 30.4.2009, V R 15/07) eindeutig klargestellt, dass der gute Glaube fehlende Rechnungsmerkmale nicht ersetzen kann.

Die Versagung des Vorsteuerabzuges ist auch nicht gleichheitswidrig, wie die Bw in ihrem Schreiben vom 27.8.2010 unter Hinweis auf die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 30.1.1980, [B 29/77](#)) vermeint. Im Beschwerdefall wurde die Rechtsauffassung der Behörde gegenüber einem Steuersubjekt verändert und dadurch ein Tatbestand beim gleichen Steuersubjekt doppelt steuerlich erfasst. Im vorliegenden Fall hingegen hat die Behörde im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt, dass der zu Grunde liegende Sachverhalt ein anderer ist als ursprünglich angenommen. Durch diesen neuen Sachverhalt wurde aber die Bw nicht mit einer doppelten Besteuerung belastet. Der Vorsteuerabzug wurde bei der Bw versagt, obwohl durch die Abfuhr der Umsatzsteuer seitens der Firma BFL keine Verkürzung für den Fiskus eingetreten ist. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es nämlich dem Regelungsziel und –zweck, des § 12 UStG, dass eine Vorsteuer nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung abgezogen werden kann. Bei Fehlen einer ordnungsgemäßen Rechnung steht der Vorsteuerabzug nicht zu, auch wenn die auf die Umsatzsteuer entfallenden Rechnungsbeträge bezahlt wurden und wenn die Umsatzsteuer abgeführt wurde (vgl. VwGH 22.4.2009, [2006/15/0315](#). In dieser Entscheidung wurde der Abzug der Vorsteuer auf Grund fehlender Rechnungsmerkmale versagt, obwohl der liefernde Unternehmer eindeutig feststand und die Abfuhr der Umsatzsteuer überprüft werden konnte).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Eine ordnungsgemäße Rechnung gehört zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug. Dazu gehört auch die Angabe der zutreffenden Anschrift des Rechnungsausstellers. Die Angabe einer Anschrift, an der im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden, reicht als zutreffende Anschrift nicht aus. Der gute Glaube vermag auch nach dem Gemeinschaftsrecht fehlende Rechnungsmerkmale nicht zu ersetzen.

Da auf den Rechnungen der Firma BFL eine Adresse angegeben wurde, an der eine Geschäftstätigkeit nicht entfaltet wurde, ist der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen zu versagen, da sie nicht den Voraussetzungen des [§ 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#) und den Anforderungen des Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL entsprechen.

### **Körperschaftsteuer 2006:**

Sachverhalt:

Die Rechnungen der Firma BFL entsprechen nicht den Voraussetzungen des [§ 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#) und den Anforderungen des [Art. 22 Abs. 3 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie RL](#)

[77/388/EWG](#). Dadurch wurde die darin ausgewiesene Vorsteuer für das Jahr 2006 nicht anerkannt. Es erfolgte eine Vorsteuerkürzung mittels Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2006 vom 23. März 2009 in der Höhe von 240.884,56 Euro.

Die Bw beantragte die Berücksichtigung des Betrages, der sich aus der Vorsteuerkürzung ergibt, als Aufwand bei der Berechnung der Körperschaftsteuer 2006.

Rechtliche Würdigung:

Eine Verbindlichkeit ist in jenem Zeitpunkt zu passivieren, in dem die betreffende Belastung dem Grunde nach auftritt. Auf den Zeitpunkt der Fälligkeit kommt es dabei nicht an.

Steuerschulden sind in jenem Zeitpunkt zu passivieren, in dem sie gemäß [§ 4 BAO](#) entstanden sind (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6, Tz 164), und zwar in Höhe des Abgabenspruches der anspruchsberechtigten Gebietskörperschaft (vgl. dazu Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar § 6 EStG, Tz. 268).

Der Abgabenspruch für die auf Grund der mangelhaften Rechnung zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbeträge ist im Kalenderjahr 2006 entstanden. Die Nachforderungen an Umsatzsteuer 2006 sind daher im Jahr 2006 zu passivieren. Diesbezüglich wird der Rechtsansicht der Bw gefolgt.

Gemäß [Art. 22 Abs. 3 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie RL 77/388/EWG](#) und [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) sind Unternehmer, die steuerbare Umsätze tätigen, verpflichtet, an den Leistungsempfänger eine Rechnung im Sinne des [Art. 22 Abs. 3 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie RL 77/388/EWG](#) auszustellen. Die Verletzung dieser Verpflichtung begründet eine Forderung des Leistungsempfängers, da dieser ohne eine entsprechende Rechnung keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Diese Forderung ist ebenfalls in jenem Zeitpunkt zu aktivieren, in dem sie entstanden ist. Die Verletzung dieser Verpflichtung durch die Firma BFL ist im Jahr 2006 im Zuge der Ausstellung der fehlerhaften Rechnungen erfolgt, wodurch auch zu diesem Zeitpunkt die Forderung der Bw entstanden ist. Im Jahr 2006 ist daher in gleicher Höhe eine Forderung der Bw an die Firma BFL zu aktivieren.

Der Passivierung der gekürzten Vorsteuerbeträge steht damit eine Aktivierung der Forderung aus der Erstellung der fehlerhaften Rechnungen gegenüber, was sich in diesem Zusammenhang aufwandsneutralisierend auswirkt. Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer verändert sich dadurch nicht (vgl. VwGH 28.5.1998, [96/15/0114](#)).

Die Bw bringt vor, dass auf Grund der gegebenen Sachlage die Einbringlichkeit der Forderung von Beginn an aus der Sachlage heraus unmöglich gewesen sei. Worin konkret die Unmöglichkeit bestanden haben soll, führt die Bw nicht ausdrücklich aus, sondern verweist

nur auf ihr Vorbringen hinsichtlich Vorsteuerabzugsberechtigung. In der mündlichen Verhandlung führte die Bw aus, dass eine Rückforderung der gekürzten Vorsteuer beim Lieferanten daran scheitere, dass die Umsatzsteuer gegenüber dem Lieferanten rechtskräftig festgesetzt worden sei. Er sei daher berechtigt gewesen, diese in Rechnung zu stellen.

Zur Einbringlichkeit einer Forderung sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend. Wer eine Forderung abschreiben möchte bzw. deren Uneinbringlichkeit behauptet, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Der Hinweis auf die Sachlage stellt keinen derartigen Nachweis oder Glaubhaftmachung dar. Da die Bw zum Bilanzstichtag noch in aufrechter Geschäftsverbindung mit dem liefernden Unternehmen stand und auch im Jahr 2007 noch umfangreiche Lieferungen erhielt, ist für den Senat nicht ersichtlich, warum eine allfällige Forderung, die sich aus der mangelhaften Rechnungsausstellung ergeben hat, von vorneherein zum Bilanzstichtag 31.12.2006 nicht hätte einbringlich sein sollen. Dass die Steuerbeträge für den Lieferanten, die Firma BFL, rechtskräftig festgesetzt worden sind, ist für die Einbringlichkeit der Forderung nicht relevant. Die Forderung ergibt sich daraus, dass der Lieferant seinen Pflichten aus dem Vertragsgeschäft, nämlich eine ordnungsgemäße Rechnung auszustellen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, nicht nachgekommen ist.

Da die Bw damit die mangelnde Einbringlichkeit der Forderung zum 31.12.2006 nicht glaubhaft machen konnte, ist diese Forderung anzusetzen. Diese Aktivierung bewirkt im Ergebnis die Gewinnneutralität der Passivierung der gekürzten Vorsteuerbeträge. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ergibt sich daraus nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. September 2010