

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch Steuerberater, vom 13. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 7. August 2003 betreffend Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betrieb im Jahr 2001 am Standort Adr1, das Einzelunternehmen B.. Betriebsgegenstand ist die Wärme-, Kälte-, Schall- und Brandschutzdämmung.

Dieses Unternehmen wurde mit Sacheinlagevertrag vom 27. Juni 2001 in die D. GmbH gegen Anteilsgewährung eingebracht. Die Beteiligung des Herr Bw. beträgt seit dem Abtretungsvertrag vom 27. Juni 2001 ab 1. August 2001 20 %.

Im Bescheid über die **Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2001** vom 26. April 2002 wurden Vorsteuern aus Rechnungen von der Firma C. Innenausbau HandelsgmbH in Höhe von 98.545,86 S ausgeschieden, wobei auf die Feststellungen im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung bei der Firma D. GmbH verwiesen wurde.

Im Zuge der bei der Firma D. GmbH für den Zeitraum 7-10/2001 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung wurde u.a festgestellt, dass im Fremdleistungsaufwand Rechnungen der Firma C. Innenausbau HandelsgmbH verbucht waren, wobei Abfragen ergaben, dass diese Firma keine aufrechte Steuernummer besitzt und im Firmenbuch per 17. Oktober 2000 eine amtswegige Löschung erfolgte. Es wurden jene Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen nicht anerkannt, die nach dem 17. Oktober 2000 ausgestellt wurden.

Der Betriebsprüfer hat u.a für den Zeitraum Jänner bis Juni 2001 das Vorliegen folgender Rechnungen der Firma C. GmbH ermittelt:

Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag
06.03.2001	20.606,40
08.03.2001	42.500,73
19.03.2001	11.520,00
23.03.2001	23.910,00
31.03.2001	41.243,04
11.05.2001	339.483,78
01.06.2001	51.465,72
08.06.2001	43.745,50
08.06.2001	16.800,00
	591.275,17
netto	492.729,31
USt	98.545,86
brutto	591.275,17

In der **Berufung** gegen den Umsatzsteuerfestsetzungbescheid vom 26. April 2002 verweist die frühere steuerliche Vertreterin – nach Erlassung eines Mängelbehebungsbescheides wegen einer fehlenden Begründung in der Berufung - auf die §§ 11 und 12 UStG und führt aus, dass sich der Bw. bei Auftragsvergabe von der Firma C. Innenausbau HandelsgmbH die entsprechenden Unterlagen habe vorlegen lassen. Im Zuge der USO-Prüfung habe der Bw. Unterlagen vorgelegt, die er als Nachweis der Existenz und Berechtigung der Gewerbeausübung des Unternehmens C. Innenausbau HandelsgmbH erhalten habe und die Grundlage für die Auftragsvergabe und Abrechnung waren.

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung** vom 19. Juli 2002 wird Folgendes begründend ausgeführt: *"Ungeachtet des vordergründigen Vorliegens aller Rechnungsmerkmale kann bei der Angabe einer im Firmenbuch gelöschten GesmbH (vgl. Tz. 1 der Niederschrift über die Umsatzsteuersonderprüfung – Löschung im Firmenbuch am 17.10.2000) als leistenden Unternehmer eine Vorsteuer aus den fraglichen Rechnungen nicht geltend gemacht werden, da ein infolge Löschung im Firmenbuch rechtlich nicht mehr existentes Rechtssubjekt keine Leistungen erbringen kann. Es steht somit fest, dass nicht die ehemalige Fa. C. HandelsgmbH, sondern jemand anderer die fraglichen Leistungen erbracht hat. Dies wäre für den Leistungsempfänger durch Einsichtnahme in das öffentliche Firmenbuch auch leicht erkennbar gewesen, wobei jedoch anzumerken ist, dass die Abziehbarkeit von Vorsteuern nicht an subjektive Aspekte wie etwa die Erfüllung aller Sorgfaltspflichten geknüpft ist."*

Dagegen wurde mit Schreiben vom 16. August 2002 ein **Vorlageantrag** eingebbracht.

Mit Bescheid vom 7. August 2003 wurde die Berufung zurückgewiesen, weil der mit gleichem Datum ergangene Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2001 durch den zeitlich

begrenzten Wirkungsbereich die Umsatzsteuerfestsetzungsbeseide außer Kraft gesetzt habe.

Im **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001** vom 7. August 2003 wurde begründend ausgeführt: "Entgegen Ihrer im Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2001 geäußerten Ansicht, die Voraussetzungen für die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung 2001 wären durch den Einbringungsvertrag vom 27.6.2001 nicht mehr gegeben, hat dennoch eine Umsatzsteuerveranlagung 2001 für das Einzelunternehmen stattzufinden, da nach übereinstimmenden Literaturmeinungen für die Umsatzsteuer die Rückwirkungsfiktion des Umgründungssteuergesetzes nicht gilt (vgl. Karel u.a., Umgründungssteuerrecht für die Praxis, S 93, Helbich-Wiesner, Umgründungen, S 177, Ruppe, UStG 1994, Tz. 156 zu § 2 und die dort angeführten Fundstellen). Die Umsatzsteuer 2001 war daher auf Basis der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 1-6/2001 unter Nichtanerkennung der Vorsteuer der Fa. C. HandelsgmbH (vgl. BVE vom 19.7.2002 betr. UVZ 1-6/2001) festzusetzen. "

Die **Berufung** vom 13. August 2003 richtet sich gegen die Festsetzung der Vorsteuern in Höhe von 2.948.728,80 S, vielmehr wäre für die Monate Jänner bis Juni 2001 eine Vorsteuer in Höhe von 3.047.274,46 S zu berücksichtigen. Es ist eine Aufstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen beigeschlossen, wobei die Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner bis Juni 2001 unter der Steuernummer 123 Bw. veranlagt wurden und der Zeitraum Juli bis Dezember 2001 unter der Steuernummer 456 D. GmbH.

Im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren wurde der steuerliche Vertreter aufgefordert, sämtliche Rechnungskopien der Firma C. GmbH, deren Vorsteuern nicht anerkannt wurden, zu übermitteln.

Mit Schreiben vom 10. März 2006 wurden u.a. sämtliche Rechnungen der C. GmbH – entsprechend der vom Betriebsprüfer erfolgten Aufstellung – vorgelegt. Sämtliche Rechnungen weisen als Rechnungsadressaten die "D. Ges.m.b.H" auf. Jene Rechnungen, die ein Ausstellungsdatum im Mai oder Juni 2001 aufweisen, führen darüberhinaus als Adresse der Rechnungsausstellerin "E." (statt richtigerweise "e.") an. Keine Rechnung weist einen Leistungszeitraum auf.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist der Vorsteuerabzug aus den 9 Rechnungen der C. GmbH, die laut Firmenbuchauszug am 17. Oktober 2000 amtswegig gelöscht wurde.

Eine der in Rede stehenden Rechnungen der C. GmbH lautet wie folgt:

"C._Innenausbau Handelsges.m.b.H.
F., e. 5/16, Tel. abc

Mobil Tel.xyz

D. Ges.m.b.H.

adr.1

ad1

Rechnung Nr. 14/01 v. 08.03.01

Betrifft: G.

<i>POS. 1</i>	<i>Verkleidung Holzbalken 30,06 lfm</i>	<i>à 425,00</i>	<i>öS 12.775,50</i>
<i>POS. 2</i>	<i>GK-Decke F 90 15,09 m²</i>	<i>à 242,00</i>	<i>öS 3.651,78</i>
<i>POS. 3</i>	<i>GK-Decke F60 105,50 m²</i>	<i>à 180,00</i>	<i>öS 18.990,00</i>
			<i>öS 35.417,28</i>
			<i>öS 42.500,73</i>
			<i>öS 27.500,73</i>

Darunter: Stempelaufdruck der C. Handels GesmbH und Angabe einer Konto Nr. bei der Creditanstalt."

Nach § 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.

Voraussetzung für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist u.a. das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen Rechnungen 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;
3. die Menge und 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, genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

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

Der Unternehmer kann nur die Steuer abziehen, die der leistende Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesen hat. Erforderlich ist eine Rechnung, die den Anforderungen des § 11 Abs. 1 entspricht, sofern nicht § 11 Sonderregeln enthält (Ruppe, UStG³, § 12 Tz. 40).

Die Judikatur betrachtet das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 als eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, die nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch andere Beweismittel ersetzt werden kann (VwGH 12.12.1988, 87/15/0079). Bei Fehlen einer ordnungsgemäßen Rechnung steht der Vorsteuerabzug – unabhängig von Gut- oder Schlechtgläubigkeit – nicht zu, selbst wenn der auf die Umsatzsteuer entfallende Rechnungsbetrag bezahlt wurde (VwGH 3.7.2003, 2002/15/0155).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug u.a. voraus, dass sich Name und Anschrift des tatsächlich liefernden oder leistenden Unternehmers sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung eindeutig aus der Rechnungskunde selbst ergeben. Diese Angaben dienen nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine (zum Vorsteuerabzug berechtigende) Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer. Dem Sinn des Gesetzes entsprechend sind Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass (irgend)ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen

erbracht hat, nicht ausreichend. Es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0230, 26. September 2000, 99/13/0020, und 25. April 2001, 98/13/0081, 0099) und jener Unternehmer, an den geliefert oder geleistet worden ist.

Die Angabe des Namens und der Anschrift des Leistungsempfängers im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 soll der Feststellung dienen, ob derjenige, der den Vorsteuerabzug geltend macht, tatsächlich Leistungsempfänger war.

Im vorliegenden Fall sind in sämtlichen 9 Rechnungen - wie im oben angeführten Beispiel - die "D. Ges.m.b.H." als Leistungsempfänger angeführt. Das Recht auf Vorsteuerabzug wird aber von Herrn Bw. geltend gemacht.

Stimmt der angegebene Leistungsempfänger nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger überein, so sind beim angegebenen Leistungsempfänger die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben, weil er für sein Unternehmen keine Leistung erhalten hat, beim tatsächlichen Leistungsempfänger nicht, weil er keine Rechnung hat bzw. in der Rechnung nicht als Empfänger aufscheint (vgl. VwGH 27.1.1998, 93/14/0234) (Ruppe, UStG 1994, § 11 Tz. 64).

§ 12 Abs. 1 ist so zu verstehen, dass der Leistungsempfänger über eine Urkunde verfügen muss, die sämtlichen Anforderungen des § 11 entsprechen muss. Aus der Sicht des Leistungsempfängers fehlt dann eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Schon das Fehlen eines zwingenden Merkmals im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 führt zur Versagung des Vorsteuerabzuges.

Da in sämtlichen Rechnungen der C. GmbH der angegebene Leistungsempfänger nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger übereinstimmt, war der Vorsteuerabzug schon allein aus diesem Grund zu versagen. Schon die Nichterfüllung des § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 – d.h. eine falsche Angabe des Leistungsempfängers – führt zur Versagung des Vorsteuerabzuges.

Auch die frühere steuerliche Vertreterin hat in der Berufung vom 13. August 2003 ausgeführt, dass die Vorsteuern für die Monate Jänner bis Juni 2001 – somit auch die Rechnungen für diesen Zeitraum der C. GmbH - unter der Steuernummer des Herrn Bw. zu veranlagen sind.

Ein Vorsteuerabzug wäre nur nach entsprechender Berichtigung oder Ergänzung durch den Rechnungsaussteller möglich, jedoch erst für den Veranlagungszeitraum zulässig, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH muss eine Rechung auch gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung anführen (vgl. Erkenntnisse vom 22.2.2000, 99/14/0062 und vom 12. 9.2001, 99/13/0069).

Den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden 9 Rechnungen der C. GmbH sind aber auch keine Angaben zum Leistungszeitraum zu entnehmen. Damit ist dem Erfordernis des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 nicht entsprochen, weshalb diese Rechnungen nicht geeignet sind, den Anspruch auf Vorsteuerabzug zu vermitteln.

Die Angabe eines Leistungszeitraumes ist für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers insoweit von Bedeutung, als nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug notwendig ist, dass die Leistung ausgeführt worden sein muss. In den Rechnungen wird auch nicht auf andere Belege hingewiesen, aus denen sich zusammen mit den Rechnungsinhalten ein Leistungszeitraum ergeben würde.

Des Weiteren ist nach § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 in der Rechnung die Art und der Umfang der sonstigen Leistung anzuführen (vgl. VwGH-Erkenntnis 7.6.2001, 99/15/0254). Auch dieses Rechnungsmerkmal ist in den o.a. Rechnungen nicht erfüllt, da es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass bei Dienstleistungen genau der Umfang der erbrachten Dienstleistung festgehalten wird. Bezeichnungen wie "Decke F 90 im 1. OG Saal", "GK-Decke F 90", "Ständerwand", "VS freist. GKB 12,5 Wolle", "FBH Verteiler einb.", "Vorsatzschale", "M.Stw. 1F 150 4 GKB" oder "Regiestunden" ohne nähere Erläuterungen (oder Hinweis auf andere Unterlagen, wie Verträge etc.) reichen jedenfalls nicht aus, um der vom Gesetz geforderten Voraussetzung gerecht zu werden, insbesondere wenn sich auf den beanstandeten Rechnungen keinerlei Hinweis auf bezughabende Verträge oder Arbeitsabrechnungen etc. befindet.

Dem Unabhängigen Finanzsenat war somit eine Überprüfung der tatsächlich erbrachten Leistungen mit den in Rechnung gestellten Leistungen nicht möglich.

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass die rechnungsausstellende GmbH am 17. Oktober 2000 im Firmenbuch gemäß § 40 FBG gelöscht wurde.

Ob die auf den Rechnungen aufscheinende Geschäftsanschrift der Wirklichkeit entsprach, kann im Hinblick auf vorstehende Ausführungen dahin gestellt bleiben.

Der Bw. hat seine Argumentation darauf gestützt, dass er auf das Vorliegen der Unternehmertätigkeit dieser GmbH vertraute, weil er zum Stichtag 3. Juni 1996, 29. Juni 1998 und 8. März 1999 Firmenbuchabfragen getätigt hätte, die die Richtigkeit der Geschäftsanschrift bestätigt hätte.

Dieser Ansicht ist zu entgegnen, dass das Firmenbuch unüberprüfte Angaben aufnimmt und diese daher zwar ein Indiz für die Existenz bilden können, jedoch keine Vermutung der Richtigkeit der Angaben genießen.

Andererseits muss der Argumentation des Finanzamtes, dass allein aufgrund der amtsweigigen Löschung der Rechnungsausstellerin im Firmenbuch der Vorsteuerabzug bei der Rechnungsempfängerin zu versagen ist, also die Unternehmereigenschaft der Rechnungsausstellerin automatisch wegfallen soll, entgegengehalten werden, dass die Löschung einer Kapitalgesellschaft nur deklarative Wirkung hat. Die Unternehmereigenschaft endet nicht automatisch mit der Löschung im Firmenbuch, sondern erst dann, wenn die Tätigkeiten, die das wirtschaftliche Erscheinungsbild des Unternehmens ausgemacht haben, vollständig abgewickelt sind (VwGH 20.11.1996, 95/15/0179, 9.11.1994, 92/13/0068, 17.12.1993, 92/15/0121). Zur Unternehmensphäre gehören auch die nachträgliche Einnahmen und Ausgaben, die sich auf die unternehmerische Tätigkeit beziehen. Die Argumente des Finanzamtes überzeugen den Unabhängigen Finanzsenat – ohne weitere Angaben zur unternehmerischen Tätigkeit der rechnungsausstellenden GmbH zu kennen – nicht.

Da schon aus dem Grund der dargelegten formellen Mängel (falsche Angabe des Leistungsempfängers, fehlender Leistungszeitraum, mangelhafte Beschreibung der Leistung) in den strittigen Rechnungen die Berufung abzuweisen war, erübrigt es sich, auf den Zeitpunkt des Endes der Unternehmereigenschaft der Rechnungsausstellerin näher einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Juli 2006