

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, z, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- u Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 5. November 2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 20. September 2010, betreffend Umsatzsteuer für 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die X (i.d.F. Bf.) wird u.a. im Bereich des Ankaufs von Edelmetallen und deren Umarbeitung tätig.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2007 und 2008 wurde festgestellt, dass die Bf. am 6. Oktober 2008 Gold- und Silbergranulat von der V1 (i.d.F. V2) angekauft habe, wobei auf der Einkaufsrechnung eine Adresse angeführt gewesen sei, an der diese Firma nie tätig geworden sei.

Die Vorsteuer des Jahres 2008 wurde infolge dieser Feststellung (nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung der Umsatzsteuer (Bescheid vom 1. Juli 2009)) um € 20.506,44 gekürzt.

Das zuständige Finanzamt Wien 1/23 folgte der Darstellung der Außenprüfung (i.d.F. Ap.) und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren am 20. September 2010 einen Umsatzsteuerbescheid für 2008.

Die Ap. legte in ihrer Niederschrift zur Schlussbesprechung dar, dass dem Argument der Bf., wonach die entsprechende Adresse anfangs im Firmenbuch eingetragen gewesen sei, nicht gefolgt werden könne. Wie der VwGH bereits mehrfach ausgeführt habe, liege bei der Angabe einer falschen Adresse keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug

berechtigte. Auch die GewO §§ 365m ff weise auf besondere Sorgfaltspflichten hin, die sich nicht nur in der Abfrage des Firmenbuches erschöpfen würden.

Die Bf. erhob (nach Fristverlängerung) mit Schreiben vom 5. November 2010 rechtzeitig eine als Beschwerde zu wertende Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008. Sie führt darin aus, dass sie im Oktober 2008 von der V2 Gold- und Silbergranulat erworben habe. Nach Analyse des Materialwertes sei die Abrechnung mittels Gutschrift vom 6. Oktober 2016 erfolgt. Die Gutschrift sei an z1 adressiert gewesen und habe dem zeitnah abgefragten Eintragungsstand im Firmenbuch, dem Auszug aus dem Gewerberegister sowie der mit zeitnaher Überprüfung der von der V2 bekannt gegebenen UID-Nummer (Abfrage Stufe 2) entsprochen.

Die Bf. habe während der Ap. auch mit dem Masseverwalter Kontakt aufgenommen, um neben den oben angeführten Nachweisen eine weitere Bestätigung hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der in der Gutschrift vom 6. Oktober 2008 verwendeten Adresse zu erhalten und allenfalls eine berichtigte Rechnung ausstellen zu lassen. Dieser habe dazu mitgeteilt, dass nach Angaben der Geschäftsführerin der V2 die S6 kurzfristig als Firmensitz gedient habe und daher keine Rechnungsberichtigung erfolgen könne.

Unstrittig sei, dass die V2 Unternehmer sei und steuerbare und steuerpflichtige Leistungen an die Bf. durchgeführt habe. Es sei mit Gutschrift gemäß § 11 (7) UStG 1994 abgerechnet worden, wobei die Voraussetzungen des § 11 (8) UStG 1994 vorliegen würden.

Die Behauptung der Ap., wonach die Anschrift der V2 nicht korrekt sei, werde weder in der Niederschrift noch im Umsatzsteuerbescheid begründet.

Der Firmenbuchauszug weise unzweifelhaft die Adresse z1 aus. Der Bf. seien im fraglichen Zeitraum keinerlei Umstände bekannt gewesen, die zu Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit Anlass geben würden. Die Gewerbeberechtigung bzw. die UID-Überprüfung hätten die Angaben bestätigt.

Jede Adresse, an der eine geschäftliche Tätigkeit ausgeübt werde, sei bei der Frage, ob ein Vorsteuerabzug zulässig sei, anzuerkennen. Als Sitz gelte jener Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Tätigkeit einer Gesellschaft getroffen und Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen würden. Für den Handel mit Edelgranulat sei kein besonderer Bedarf hinsichtlich Größe und Ausstattung der Geschäftsräumlichkeit erforderlich. Die Ware benötige auf Grund der Beschaffenheit und der geringen Abmessungen (im Vergleich zum Wert) keine besonderen Lagereinrichtungen. Auch bedinge das Fehlen von Laufkundschaft keinerlei besonderen werbenden Auftritt.

Die Ap. begründe ihren Bescheid damit, dass an der Adresse S6 nie eine Geschäftstätigkeit der V2 ausgeübt worden sei.

Dem stehe sowohl die Aussage der Geschäftsführung für den maßgeblichen Zeitraum Oktober 2008 entgegen wie auch finanzbehördliche Ermittlungen im Zuge der Vergabe der Steuer- sowie UID-Nummer. Damit würden behördliche Ergebnisse zur Adresse der V2 bereits vorliegen und der Bf. obliege es nicht, den Gegenbeweis zur Behauptung der Ap. zu führen, wonach nie eine Geschäftstätigkeit vorgelegen sei (VwGH 28.2.2007; 2004/13/0039).

Die Ap. zitiere auch §§ 365ff GewO mit dem Hinweis auf weitergehende Sorgfaltspflichten, die sich nicht in der Abfrage der Firmenbuchdaten erschöpfen würden.

Der Ankauf der Waren sei nicht mittels Bargeschäft sondern durch Überweisung des Kaufpreises auf das Geschäftskonto der V2 bei der Bank Austria erfolgt. Da Banken bei der Eröffnung von Bankkonten gemäß § 40 BWG entsprechende Identitätsfeststellungen durchzuführen hätten, sei eine gleich lautende Überprüfung von unbaren Geschäftsfällen im Zuge der Gewerbeordnung nicht vorgesehen. Die Bf. könne darauf vertrauen, dass die Bank die Bestimmungen des BWG einhalte. Die Bf. führe für Bargeschäfte die in der GewO vorgesehenen Kontrollen und Nachweise durch. Weder das UStG noch die GewO würden für Geschäftsfälle außerhalb der §§ 365m GewO deren Anwendung fordern. Auch der Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 3. Satz UStG 1994 könne auf Grund der Einhaltung sämtlicher Sorgfaltspflichten durch die Bf. nicht zur Anwendung kommen u.zw. selbst dann nicht, wenn die Lieferung der V2 an die Bf. im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung stehen würde.

Der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 1 Z 1 3. Satz UStG 1994 aber auch die Formalvoraussetzungen betreffend bestimmter Rechnungsangaben seien anhand gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben zu prüfen.

Nach den do. Bestimmungen sei die tatsächliche Entrichtung der Umsatzsteuer für vorausgehende oder nachfolgende Verkäufe nicht von Bedeutung (EuGH v. 12. Jänner 2006, Optigen C-354/03), das Recht auf Vorsteuerabzug bestehe selbst dann, wenn die Umsatzsteuer im Rahmen eines Betruges nicht abgeführt werde, wenn der Steuerpflichtige keine Kenntnis vom Betrug hatte oder haben konnte.

Nach Art. 178 i.V.m. Art 226 MWStSysRL sei das Vorliegen einer Rechnung Bedingung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges. Art. 226 Z 4 MWStSysRL sehe die Angabe der UID-Nummer des leistenden Unternehmers in der Rechnung ebenso wie den vollständigen Namen und die Adresse des Leistungsempfängers vor. Die Angabe des Leistungsortes sei hingegen nicht vorgesehen.

Die Rechnungsangaben des leistenden Unternehmers würden der Sicherstellung der Besteuerung beim liefernden/leistenden Unternehmer dienen.

Art. 216 MWStSysRL verpflichte Mitgliedstaaten, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, damit das Identifikationssystem die Unterscheidung der Steuerpflichtigen ermögliche. Somit bestehe mit der UID-Nummer ein eindeutiges Merkmal, das immer genau einem Steuerpflichtigen in der gesamten EU zugeordnet und überprüfbar sei. Entgegen der Rechtslage bis 31.Dezember 2002 liege ab 1. Jänner 2003 nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 mit der UID eine weitere verpflichtende Rechnungsangabe vor, die der Identifizierung des leistenden Unternehmers diene, wobei jeder UID auch nur eine Anschrift des Steuerpflichtigen zugeordnet sei.

Nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 habe das BMF einem Unternehmer auf Anfrage die Gültigkeit einer UID-Nummer sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die UID-Nummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden sei, zu bestätigen. Eine gültige Bestätigung sei Voraussetzung, um den Sorgfaltsschutz i.S.d. Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 beanspruchen zu können. Danach bleibe eine Lieferung selbst dann steuerfrei,

wenn die Voraussetzungen nach Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nicht vorliegen würden, dies der Unternehmer aber im guten Glauben nicht habe erkennen können.

Im Zusammenhang mit dem Vertrauensschutz stehe dem Lieferer die Steuerbefreiung nach der Rechtsprechung des EuGH auch dann zu, wenn die Voraussetzungen dafür zwar objektiv nicht vorliegen würden, die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers bzw. die Fälschung der vom Abnehmer vorgelegten Nachweise aber unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht zu erkennen gewesen seien. Es werde auch darauf verwiesen, dass die Verteilung des Risikos zwischen Unternehmer und Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betruges mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein müsse.

Vom Lieferer könne hingegen gefordert werden, dass er alle Maßnahmen treffe, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden könnten um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führe.

Der Vorsteuerabzug sei auch nur dann zu verweigern, wenn der Leistungsempfänger wusste oder zumindest hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteilige, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen gewesen sei. Dies sei anhand objektiver Kriterien zu prüfen.

In Bezug auf Formalvoraussetzungen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges habe der EuGH mit Urteil vom 21. April 2005, C-25/03, HE festgehalten, dass selbst bei fälschlicher Bezeichnung des Leistungsempfängers in der Rechnung der Vorsteuerabzug zustehe wenn feststehe, dass ein Vorsteuerabzug kein weiteres Mal möglich sei.

In seiner Entscheidung vom 15. Juli 2010, C-368/09, Pannon habe der EuGH dargelegt, dass das Vorhandensein einer ordnungsgemäßen Rechnung offenbar kein materiellrechtliches Erfordernis im Sinn von Art. 168 lit. a der Mehrwertsteuerrichtlinie sei, auch wenn die konkrete Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges an das Vorhandensein einer Rechnung im Sinn von Art. 226 gekoppelt sei. Dementsprechend komme der EuGH zum Schluss, dass der Vorsteuerabzug bei einer Rechnungskorrektur ex tunc zustehe.

Aufgrund des Zwecks, dass das Erfordernis einer Rechnung auch der Sicherstellung der Besteuerung der Leistung beim leistenden Unternehmer diene, seien Angaben betreffend den leistenden Unternehmer (Name, Anschrift, UID) ausschließlich zu dessen Identifikation erforderlich. Aus den Urteilen des EuGH, C-25/03 und C-368/09 lasse sich ableiten, dass ein Abweichen der Angaben von den zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung gegebenen tatsächlichen Umständen den Vorsteuerabzug aber nicht verhindere, wenn alle materiellen Voraussetzungen gegeben seien und ein mehrfacher Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei.

Konkret zeige eine Abfrage der Firmenbuchdaten, dass lediglich in Unternehmen unter den Namen V2 eingetragen sei. Sämtliche Daten hinsichtlich Liefergegenstand, Lieferzeitpunkt, Entgelt, Steuersatz sowie Steuerbetrag seien in der Rechnung angeführt und von der Steuerverwaltung nicht in Zweifel gezogen worden. Die V2 sei in Hinblick auf die UID-Nummer eindeutig identifiziert. Die Nichtanerkennung würde bedeuten, dass der Bf. die Verpflichtung übertragen würde, vom Finanzamt vergebene Identifizierungsmerkmale zu überprüfen. Dies würde bedeuten, dass nationale

Lieferungen diskriminiert seien, da nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 eine Überprüfung von finanzbehördlich zugeordneten Angaben nicht vorgesehen sei. Es liege keine Verpflichtung des Unternehmers vor, dass vor jedem Bestellvorgang die behauptete Anschrift des Lieferanten inspiziert werden müsste, da derartige Nachschaubesuche den Wirtschaftsverkehr unverhältnismäßig erschweren würden (vgl. Achatz, SWK 2008 S 86). Dem Vertrauen auf die Gültigkeit der UID-Nummer stehe auch die Aussage des VwGH (Zl. 2007/15/0037 v. 23. Februar 2010) nicht entgegen, wonach die Vergabe einer UID-Nummer keine bindende Beurteilung der Unternehmereigenschaft für ein diese Person betreffendes Umsatzsteuerverfahren sei.

Würden bei vorliegender Bestätigung einer UID-Nummer dennoch die UID-Angaben (Name, Anschrift) in ihrer Wirkung für andere Wirtschaftsteilnehmer nachträglich als nicht bindend qualifiziert, wäre zu fragen, welchen Zweck die Angabe der UID in einer Rechnung und der geforderten UID-Überprüfung dann überhaupt verfolgt.

Eine Einschränkung der Schutzwirkung einer UID auf innergemeinschaftliche Lieferungen könne insoweit nicht gefolgt werden, als auch bei innerstaatlichen Lieferungen die UID-Nummer des leistenden Unternehmers anzugeben sei und eine ungültige oder nicht existente UID-Nummer den Vorsteuerabzug verhindere. Mittlerweile könnten auch österreichische UID-Nummer im selben Verfahren überprüft werden, die Nichtinanspruchnahme dieser Möglichkeit könne mit dem Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmanns nicht in Einklang gebracht werden.

Auch nach der Judikatur des VwGH sei eine unrichtige Bezeichnung unbeachtlich, wenn nach der Verkehrsauffassung kein Zweifel an der Identität des betreffenden Rechtssubjektes bestehe (Zl. 2005/16/0187 v. 28.6.2007). Wenn daher die UID Adresse eine existente Adresse sei und die UID Adresse jener in der Rechnung verwendeten entspreche, sei die Aberkennung des Vorsteuerabzuges trotz unzweifelhaft möglicher Identifikation des leistenden Unternehmers auch mit dem Gebot der Willkürfreiheit nicht mehr vereinbar (VfGH B 916/02 v. 12.12.2003).

Konkret liege eine Identität der überprüften UID Adresse mit der Rechnungsadresse vor, der Vorsteuerabzug sei daher selbst dann zuzugestehen, wenn sich wider den vorliegenden Nachweisen die verwendete Rechnungsadresse als zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nicht korrekte Adresse erweisen sollte. Die Bf. habe sämtliche zur Verfügung stehenden Überprüfungen durchgeführt, der Geschäftsabschluss mit V2 lasse keinerlei den Branchenusancen widersprechende Merkmale und somit keine Auffälligkeiten erkennen. Somit liege auch kein Vorsteuerausschlussgrund nach § 12 Abs. 1 Satz 3 UStG 1994 vor. Der Vorsteuerabzug stehe somit zu.

In der Stellungnahme vom 21. Dezember 2010 erläutert die Ap., dass der Geschäftsfall vom 6. Oktober 2008 zwischen der Bf. und der V2 der erste Geschäftsfall dieser Gesellschaft gewesen sei und diese vorher keine Geschäftstätigkeit entfaltet habe. Die V2 habe ab 1. Oktober 2008 ein Büro in z2 angemietet und am 10. Oktober 2008 den Firmensitz laut Firmenbuch von S4, 1070 Wien nach z2 verlegt.

Die V2 sei an der Firmenadresse z1 operativ nie tätig geworden. Es gebe keine Unterlagen, die eine Tätigkeit dort dokumentieren würde.

Die Nichtanerkennung der Vorsteuern stütze sich auch auf diverse Beschuldigtenvernehmungen durch das zuständige Finanzamt Wien 9/18/19 u. Klosterneuburg, aus denen bekannt geworden sei, dass die V2 am Standort z1 nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet habe.

In diesem Zusammenhang wurde von der Ap. dargestellt, dass die V2 Teil eines Karussellbetruges war, der Hauptverdächtige im Sommer 2010 verhaftet werden konnte und die Malversationen gestanden habe.

Die V2 befinde sich seit 4. November 2009 in Insolvenz, als Masseverwalter sei H tätig. Den Aussagen im Rahmen des Mailverkehrs sei zu entnehmen, dass die damalige Gf. angebe, dass die Adresse 1170 Wien auch kurzfristige als Firmensitz gedient habe, dies auch in den Monaten Oktober/November 2008.

Seitens des Masseverwalters habe keine Konkretisierung mehr erfolgen können, da kein Kontakt zu der im Ausland aufhältigen Geschäftsführerin bestehe.

Die Angaben stünden in Widerspruch zu der am 10. Oktober 2008 angezeigten Sitzverlegung nach z2.

Eine Rechnungsberichtigung sei durch den Masseverwalter in Hinblick auf die Aussagen der Geschäftsführerin sowie den Firmenbuchstand nicht vorgenommen worden. Die von der Bf. angeführten Beweismittel (FB-Auszug der V2, Bekanntgabe der UID-Nummer) würden sich nicht zum Nachweis dafür eignen, dass sich der Firmensitz bzw. der Ort der Geschäftsleitung an der in der Gutschrift angegebenen Adresse befunden habe.

Die Ausstellung einer UID-Nummer löse nicht gleichzeitig eine Überprüfung der im Antrag genannten Geschäftsadresse durch die Behörde aus. Ein der Bescheidausstellung vorgelagertes Ermittlungsverfahren gebe es nicht (UFSW v. 30.3.2009, RV/0198-W/05). Der Umstand, dass der Lieferant mit der (falschen) Adresse bei der Finanzverwaltung erfasst sei, vermöge an der Tatsache, dass an dieser Adresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden sei, nichts zu ändern.

Auch das Firmenbuchgericht überprüfe die als Firmensitz eingereichte Adresse einer Gesellschaft nicht.

Die Gutschrift habe alle in § 11 UStG 1994 angeführten Merkmale zu enthalten, wozu auch der Name und die Anschrift des liefernden Unternehmers zähle. Es sei die falsche Adresse des liefernden Unternehmers angeführt, wobei es zu keiner Berichtigung der Gutschrift gekommen sei.

Gemäß der näher angeführten Rechtsprechung des VwGH könne die Angabe einer falschen Adresse nicht als kleiner, dem Vorsteuerabzug hinderlicher Formalfehler angesehen werden.

Die Bf. führe gemeinschaftsrechtliche Aspekte sowie die Einhaltung der erforderlichen Sorgfalt i.S.d. § 12 Abs. 1 Z 1 3. Satz UStG 1994 ins Treffen, wobei es im gegenständlichen Fall nicht auf den ‚guten Glauben‘ des Gutschriftsausstellers auf die richtige Adresse des leistenden Unternehmers ankomme, könne doch der gute Glaube eine objektiv fehlerhafte Rechnungsadresse nicht heilen.

Die Bf. erstattete mit Schreiben vom 21. Februar 2011 eine Gegenäußerung. Sie wies darin darauf hin, dass die erstmaligen schriftlich vorgebrachten Ausführungen zum

Ort des Ausübens der Geschäftstätigkeit im Zeitpunkt der Bescheidausstellung nicht vorlagen und von der Bf. aktuell nicht überprüft werden könnten. Im Übrigen werde auf die Ausführungen zum VwGH vom 28. Februar 2007, ZI. 2004/13/0039 verwiesen.

Von der Ap. habe nicht aufgezeigt werden können, dass an der in der Gutschrift ausgestellten Adresse niemals eine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden sei, aus den zit. Protokollen könne eine Ausübung der Geschäftstätigkeit herausgelesen werden, wenn an dieser Adresse Geschäftskorrespondenz erstellt werde, telefonische Kontaktaufnahmen und mitunter auch Besprechungen erfolgen würden. Hinsichtlich der für den Ort der Geschäftstätigkeit notwendigen Erfordernisse werde auf das Urteil des EuGH, T-73/06 Planzer Luxembourg S.a.r.l. verwiesen.

Wiederholt wurde darauf hingewiesen, dass eine Bestätigung der UID-Nummer (Stufe 2) vorliege und mit einer entsprechenden Bestätigung für Wirtschaftsteilnehmer Rechtssicherheit hergestellt werden solle. Im Geschäftsverkehr sei es nicht zumutbar, umsatzsteuerlich relevante Daten in jedem Einzelfall bzw. über größere Distanzen zu überprüfen. Wenn die Behörde bei Zuteilung der UID-Nummer ihre Überprüfungsmöglichkeiten nicht wahr nehme, so könne dies der Bf. nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie sich auf diese Daten verlasse und auch sonst keine Umstände vorliegen würden, die eine offensichtliche Unrichtigkeit der Daten erkennen ließen.

In einer 2. Stellungnahme der Ap. vom 23. März 2011 wurden die von ihr festgestellten Sachverhalte wiederholt. Die Ap. stütze ihre Feststellung auch auf die Aussage von M (Rechtsanwaltsschreiben vom 16. September 2009) woraus eindeutig hervorgehe, dass an der Adresse z3 Wien keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt worden sei.

Im Sommer 2010 habe die V2 einem USt-Karussellbetrug zugeordnet und einer der Hauptverdächtigen verhaftet werden können.

Auf Erhebungen von Team 1 des FA 9/18/19 Klosterneuburg (S1, der Steuerfahndung (S2) sowie des BKA (Gz. S3) werde verwiesen.

Der Masseverwalter der V2, H habe mangels Klärung und Zuordnung der operativen Tätigkeit der V2 in der S4 keine Rechnungsberichtigung vornehmen können. Das vom Bf. zit. Erkenntnis (VwGH 28.2.2007 ZI. 2004/13/0039) sei aus diesem Grund nicht anwendbar. Die Bf. verweise in der Gegenäußerung auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.7.2007, ZI. 98/13/0170 übersehe aber, dass die falsche Adresse eine Tatsache darstelle.

Es sei sowohl Aufgabe des Abgabepflichtigen, die eigene Firmenadresse zu überprüfen, wobei den Verantwortlichen der Gesellschaft die falsche Adresse habe auffallen müssen. Auch sei es bei Aufnahme von Geschäftsbeziehungen unerlässlich, die Adresse der Firma mit der man Kontakt aufnehme auf deren Richtigkeit zu überprüfen.

Im Firmenbuch werde der im Gesellschaftsvertrag angegebene Firmensitz eingetragen, der nicht mit dem für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Ort der Geschäftsleitung übereinstimmen müsse.

Weder werde bei Vergabe der UID-Nummer die Geschäftsadresse überprüft, noch finde eine Kontrolle anlässlich des im Firmenbuch einzutragenden Firmensitzes statt.

Auf die einzuhaltenden Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, die zum Vorsteuerabzug berechtigen würden, wurde wiederholt eingegangen.

In der 2. Gegenäußerung der Bf. (Schreiben vom 18. Mai 2011) wird darauf verwiesen, dass auf der Gutschrift nicht wie von der Ap. dargestellt, eine Adresse z3 Wien, sondern S5 angeführt worden sei, die sowohl dem Firmenbuchstand wie auch der UID-Bestätigung entsprechen würden. Die korrekte Adresse laute zwar S4, dies stelle sich jedoch als bloßer Schreibfehler die auch den Behörden bzw. dem Firmenbuch unterlaufen seien, dar. Damit liege aber kein Mangel der Rechnung i.S.d. § 11 UStG 1994 vor, lasse sich doch die Adresse eindeutig identifizieren.

Wenn die Ap. der Bf. vorwerfe, dass sie den erforderlichen Sorgfaltspflichten nicht entsprochen habe so sei darauf zu verweisen, dass solche nicht zu erkennen seien. Die Darstellung, dass die V2 an der Adresse nie operativ tätig gewesen sei stelle eine bloße Behauptung dar, die nicht anhand von Nachweisen überprüfbar gemacht worden sei. Die Anmietung von Räumlichkeiten per 1. Oktober 2008 sei in keinsten Weise ein Beweis dafür, dass am 6. Oktober 2008 in einem neu angemieteten Raum eine Geschäftstätigkeit möglich gewesen wäre. Eine solche könne z.B. durch Umbaumaßnahmen bzw. einer Übergabe des Mietgegenstandes verzögert werden. Der Aussage von M sei entgegenzuhalten, dass dieser gegenüber der Bf. die S6 als Firmenadresse genannt habe. Die Geschäftstätigkeit der V2 habe keine besonderen Einrichtungen erfordert, somit könne an grundsätzlich jeder Adresse die Büro- oder Wohnräumlichkeiten vorsehe, die von der V2 wahrgenommene Geschäftstätigkeit ausgeübt werden. Die V2 habe bereits im September 2008 zweifelsfrei eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, da die Warenanlieferung an die Bf. bereits im September 2008 erfolgt sei, sodass die von der Ap. angeführte Anmietung der Räumlichkeiten ab 1. Oktober nicht als jene Adresse herangezogen werden könne, an der Ende September die Geschäftstätigkeit ausgeübt worden sei. Die bloße Anmietung von Räumlichkeiten stelle keinen Nachweis dar, dass zum Zeitpunkt der Ausstellung der Gutschrift bereits ein Adresswechsel erfolgt sei. Dass die V2 in einen Karussellbetrug involviert gewesen sei, sei für die Bf. nicht überprüfbar und ihr erst im Zuge der Ap. bekannt worden. Weder die Geschäftsanbahnung noch die Geschäftsabwicklung hätten Auffälligkeiten und Verdachtsmomente aufgewiesen.

Zu den Ermittlungsergebnissen die die Ap. erstmals mit Schreiben vom 23. März 2011 dargelegt habe, hätte die Bf., seien sie doch bislang weder angeführt noch überprüfbar gewesen, keine Stellungnahme abgeben können.

Zur Darstellung der Ap., wonach der Masseverwalter der V2 mangels Klärung und Zuordnung der operativen Tätigkeiten keine Berichtigung habe vornehmen können werde darauf verwiesen, dass dieser gegenüber der Bf. dargelegt habe, dass ihm keine Indizien vorliegen würden, wonach die V2 in der fraglichen Zeit in der S6 keine entsprechende Geschäftstätigkeit ausgeübt habe und deshalb kein Anlass für eine Rechnungsberichtigung bestehe, da ihm mangels eigener Wahrnehmung eine gegensätzliche Annahme nicht möglich sei.

Das Judikat des VwGH v. 31. Juli 2007, Zl. 98/13/0170 sei weder im Ap. Bericht noch in der 1. Stellungnahme erwähnt worden, wobei überhaupt fraglich wäre, weshalb die Adresse z1 falsch sein solle, dies sei dem Bescheid nicht zu entnehmen (Hinweis auf VwGH v. 28. Februar 2007, Zl. 2004/13/0039).

Die Sorgfaltspflichten seien erfüllt worden und eine Augenscheinnahme der Geschäftsadresse nicht erforderlich, da die Geschäftsabwicklung ausschließlich in den Räumlichkeiten der Bf. erfolgt sei und der Handel mit Edelmetallen keine besonderen Anlagen oder Lagerräumlichkeiten erfordere und von jedem Wohn- oder Büroraum aus betrieben werden könne.

Ein Adressmonitoring sei unzumutbar und würde eine Maßnahme darstellen die geeignet sei, die Ausübung des gemeinschaftsrechtlich gewährleisteten Rechts auf Vorsteuerabzug zu hindern.

Verwiesen wurde weiters darauf, dass die UID ein eindeutiges Identifizierungsmerkmal darstelle, das UFS Urteil 30. März 2009 Gz. RV/0198-W/05 der Judikatur des EuGH widerspreche und für die Finanzbehörden die Verpflichtung zur Zurücknahme der UID-Erteilung bestehe, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert hätten, wobei diese Verpflichtung üblicherweise sorgfältig wahrgenommen werde (UFS, Gz. RV/3311-W/08).

Mit Vorhalt vom 29. Oktober 2012 wurde die Bf. von Seiten der Behörde davon informiert, dass neben der von ihr erstellten und mit Fax übermittelten Gutschrift auch eine Rechnung mit demselben Datum an die Bf. ausgestellt worden sei. Dazu wurde angefragt, ob die von der V2 ausgestellte Rechnung bei der Bf. eingegangen sei bzw. an welche Fax Nummer diese ergangen sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26. November 2012 erläutert die Bf., dass die Abrechnung von Ankäufen branchenüblich nach Analyse und Preisfestsetzung mit Gutschrift u.zw. dann, wenn der Verkäufer dem Anbot zustimme, erfolge.

Konkret sei nach Bestätigung des Verkaufes zu den bekannt gegebenen Konditionen am 6. Oktober 2008 um 16:00 Uhr eine Gutschrift erstellt und der V2 übermittelt worden.

Die V2 habe außerhalb der Geschäftszeiten der Bf. einen als Rechnung bezeichneten Beleg an die X1 gefaxt, der keinen Widerspruch zur ausgestellten Gutschrift darstelle.

Von Seiten der X1 sei dieser Beleg nicht als Rechnung gewertet worden, da die Lieferung branchenüblich im Gutschriftweg erfolgt sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2013 wurde die Berufung der Bf. als unbegründet abgewiesen.

Die Behörde erläutert darin, dass die V2 eine Rechnung an die Bf. ausgestellt habe, die den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 nicht entspreche. Der Name der Leistungsempfängerin sei falsch, die UID-Nummer der Bf. sei ebenso wenig angeführt wie der Tag der Lieferung. Die Rechnung würde daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die auf der Rechnung angeführte Telefonnummer gehöre zur Adresse eines Bürodienstes der A in der z22, einer Firma die Bürolösungen anbiete usw. von tageweise buchbaren Büros bis hin zu Filial- oder Niederlassungsbüros. Umbaumaßnahmen, wie von der

Bf. angenommen seien daher nicht notwendig. Die Anmeldung der Eintragung ins Firmenbuch sei zwar erst mit 10. Oktober 2008 erfolgt, allerdings habe der VwGH bereits in der Entscheidung Zl. 2005/13/0059 darauf hingewiesen, dass eine Rechnung mangelhaft sei, wenn die angegebene Adresse zwar mit der Eintragung übereinstimme, aber nicht den Sitz des Unternehmens im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung bezeichne. Die von der Bf. ausgestellte Gutschrift sei am 6. Oktober 2008 um 15:54 Uhr von ihr an die V2 gefaxt worden.

In einer Kopie des Belege der im Arbeitsbogen der Ap. aufliege finde sich diese, die mit Ausnahme der Kontonummer des Leistenden (die auf der Kopie händisch ausgebessert worden sei) auf dem gefaxten Beleg finde sich eine andere Kontonummer, ident sei. Zur Gutschrift wurde angeführt, dass bei Ausstellung einer solchen ein Einverständnis zwischen Aussteller und Empfänger über diese Art der Abrechnung bestehen müsse. Da vom Leistenden eine wenn auch mangelhafte Rechnung ausgestellt worden sei, könne nicht von einem Einverständnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ausgegangen werden. Wenn die V2 eine Rechnung ausgestellt habe, so sei damit erwiesen, dass sie mit Abrechnung im Gutschriftweg nicht einverstanden sei. Insbesondere die Berichtigung einer fehlerhaften Rechnung könne nicht durch Ausstellung einer Gutschrift erfolgen. Selbst wenn eine Gutschrift vorliege, sei aufgrund der falschen Anschrift des Leistungsempfängers ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

Mit Eingabe vom 6. Juli 2013 beantragte die Bf. die Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Die Bf. erwidert darin, dass der Aussage von M, wonach an der in der Gutschrift angeführten Adresse (S5) keine Tätigkeit ausgeübt worden sei die Aussage der Geschäftsführerin der V2 entgegenstehe, wonach die S6 die richtige Adresse sei. Das Finanzamt gehe offenbar davon aus, dass die V2 ab 1. Oktober 2008 ausschließlich in der z22 betrieblich tätig geworden sei, wofür sich keinerlei Beweismittel finden ließen.

Zur Gutschriftsausstellung führt die Bf. an, dass, entgegen den Annahmen der Behörde, die Ausstellung einer Gutschrift vereinbart gewesen sei und sich dies aus den allgemeinen L der Bf. Pkt. 6 und 7 eindeutig ergebe, was auch dem Kunden bei Durchführung des Geschäftes kommuniziert worden sei.

Wenn die Behörde davon ausgehe, dass die Berichtigung einer fehlerhaften Rechnung durch Gutschrift nicht erfolgen könne so gehe sie davon aus, dass die Rechnung vor der Gutschrift ausgestellt worden sei. Dies sei de facto unmöglich, da die Abrechnungsdaten von der Bf. festgestellt würden und der Gutschriftausstellung zugrunde liegen würden. Der Kunde könne erst aufgrund des Erhalts der Gutschrift von den Abrechnungsdaten Kenntnis erlangen. Der Beleg von der V2 sei so zu werten, dass gerade kein Widerspruch über die Ausstellung der Gutschrift erfolgt sei. Der Beleg stelle auch keine Rechnung dar und sei nicht am Maßstab des § 11 UStG 1994 zu messen.

Es sei von einer einvernehmlichen Ausstellung einer Rechnung auszugehen, da der Steuerbetrag in dem Beleg und der Gutschrift ident gewesen seien und die V2 keinerlei Motivation gehabt hätte, dem Steuerbetrag zu widersprechen.

Dem hier maßgeblichen Ap.-Bericht der V2 in Bezug auf das Umsatzsteuerkarussell ist u.a. zu entnehmen:

„Nachgewiesen ist, dass Goldbarren der unten genannten Firmen ‚im Kreis‘ zirkulierten und so wieder nach Österreich zurückkamen, oft noch am selben Tag, nachdem sie durch verschiedene europäische Länder fakturiert wurden...

2008 wurde durch die Gruppe um A.G./I.O. das Umsatzsteuerkarussell auch auf Österreich ausgedehnt...

Hauptverdächtige sind I.O, A.G. und M.V.

...

Mittäter:

1. y, geb. 2.12.81 (vorgeschobene GF der V2 GmbH), hat in Niederschriften zugegeben, auf Auftrag des Hrn. M.V. und Hrn. A.G. als Strohfrau, ohne eigene Entscheidung agiert zu haben.

2. M geb. 6.2.72 (leitender Angestellter V2, Teilhaber mehrerer inkriminierter Firmen) mehrere Geständnisse, Beibringung von Beweisunterlagen...

...

Gründung: Mit 7.8.2008 erfolgte ein Mantelkauf der eingetragenen Firma V2 Hdl. GmbH durch die nunmehrige Geschäftsführerin y1 (Strohfrau des G.), die Firma übte zum Zeitpunkt des Erwerbes der Gesellschaftsanteile keine Tätigkeit aus. Sofort nach Übernahme wurde durch A.G. Hr. M1 angeworben, über Vermittlung des N in Bratislava. M1 wurde beauftragt Abnehmer von umsatzsteuerpflichtigen Metallen wie Silber- und Goldgranulat und Kupfer zu finden.

Am 10.10.2008 wurde als Minderheitsgesellschafter mit € 700,- Hr. M aufgenommen, gleichzeitig wurde der Firmensitz laut Firmenbuch auf die Adresse z2 verlegt. Hr. M wurde bei der Firma angestellt und begann sofort auf Anweisung der Hrn. G. mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit.'

Nachfolgend wird die der Ap. übermittelte Sachverhaltsdarstellung von M auszugsweise wiedergegeben:

„Bei meiner Arbeitsstelle, lernte ich einen gewissen, B.B. kennen, kurz N.

...

N. schwärmte mir vor, daß er in Albanien jemanden kenne der Gold hat und er ein gutes reales Geschäft abwickeln kann und dieses Gold nach Österreich legal bringen kann und hier mit Gewinnverkaufen kann. Aus diesen Gewinn wollten wir ein Lokal/Hotel kaufen und betreiben.

N. hatte nur ein Problem er hatte kein Geld und deshalb suchte er einen zweiten. Da ich dazumal noch keinen Kredit bei der Bank hatte und Privat einiges gespart hatte wollte, hatte er mich überzeugt das ich mir Kredit aufnehmen soll, er sagte mir er regelt alles ich bräuchte nur mehr zu unterschreiben dieses geschah auch so.

N. überzeugte mich noch einige Male das ich für Kredite, Handys und Kleinkredite unterschrieb wobei er vorher alles geregelt hatte und ich nur mehr unterschreiben musste. Bis jetzt ist kein Gold aus Albanien gekommen. N. sagte mir; Sommer 2009 (Anmerkung: richtig wohl Sommer 2008), das aus dem Geschäft nichts geworden ist und er das Geld in

eine andere Firma gesteckt habe dort könne ich zum arbeiten anfangen und ich werde mit beteiligt wenn ich Kunden bringe.

In Sommer 2009 (richtig 2008) stellte er mir Herrn F. K., der ein Verwandter von N. soll und Herrn A. G. vor. Diese erste Begegnung war September 2009 (richtig: 2008) auf den Parkplatz Südbahnhof, dort gab es ein kurzes Gespräch auf englisch, ob ich einen Job will, die Voraussetzungen für diesen Job waren: "Es muss ein Österreicher mit englisch Kenntnis sein, damit er die Anweisungen von Herrn A. G. genau befolgen kann speziell kaufen und verkaufen von Edelmetallen den da kommt es auf jede Minute an." Meine Bedingungen waren das alles legal sein muss den ich kann keine Probleme brauchen, dies hat Herr A.G. mir glaubhaft bestätigt.

...

Nach ein einigen Tagen meldete N. mir das wenn ich einen Kunden bringen den Job habe. Ich wusste nicht wie ich das anstellen sollte. Beim nächsten Treffen mit Herrn A.G. auf der Perfekterstrasse (im Kaffee Der Mann) waren Herr A.G., Herr F.K., N., Frau y, z6, die ich hier das erstmal sah und mir als Chefin vorgestellt wurde.

Herr A.G. sprach zu mir englisch und zu F.K. und N. eine andere Sprache die ich nicht verstand. F.K. und N. sprachen zu mir Deutsch und Frau y1 sehr wenig bis gar nichts in ihrer eigenen Sprache. Ich sprach deutsch und mittelmäßiges Englisch. Herr A.G. erzählte mir ich solle Gold Granulat bzw. Kupfer Granulat verkaufen er zeigte mir ein Sackerl mit Gold bzw. Kupfer Granulat. Herr A.G. erklärte mir das Gold sei vier neuner Granulat (999,9) er erzählte mir über den LMX (ein Londoner Index für Edelmetalle) das dort die Preise festgelegt werden und er das Gold billiger bekommt, weil er das Gold Granulat in großen Mengen einkaufen kann, bei Kupfer auch. Herr A.G. sagte gleich in der Nähe gäbe es einen Betrieb der Gold kaufen würde und ich solle schauen das Gold Granulat am Anfang wenig ca. 2-3 Kg und später bis 25 kg oder mehr verkaufen sollte. Ich hatte bis dato absolut keine Ahnung von Gold bzw. von Verkauf. Er erzählte mir einiges von Gold und das ich beim Verkauf einen Spielraum von bis zu -6% unter den LMX verkaufen kann aber nur mit Steuer den er kauft das Gold in Österreich.

Meine erste Prüfung war, zu X Postfach 1, z, das gleich in der Nähe war; zu gehen und dort den ersten Kontakt herzustellen um zu versuchen das Gold- Granulat zu verkaufen. Beim ersten Mal fuhr mich Herr F.K. hin und ging mit mir zu x2, aber Herr C war nicht hier und ich sprach nur mit den Empfang dieser erzählte das es die Möglichkeiten gibt Gold Granulat hier zu verkaufen aber wir müssen zuerst Herrn C sprechen der entscheidet. Wir ließen das Gold Granulat zurück um dieses testen zu lassen damit x2 sieht das dies wirklich 999,9 ist. Wir fuhren zurück ins Kaffee wo Herr F.K. Herrn A. G. alles berichtete so hat er mir das gesagt.

Herr A.G. sagte mir auf englisch, daß ist ein guter Anfang, er sagte mir ich solle Adressen und Firmen suchen wo man Gold, Kupfer-Granulat verkaufen kann. Da die Probe bei x2 bezahlt werden musste gab Herr A.G. mir das Geld für die Probe. Das Gespräch wurde beendet und jeder ging seines Weges.

...

Wir trafen uns einige mal in diesen Kaffee (2-3x) mit den gleichen Leuten nur N. war nicht immer dabei. Hierbei wurde besprochen das ich das Gewerbe anmelden soll und, dies ging nicht mit meiner Vorstrafe ich war froh darüber das dies nicht klappte, ich sollte auch Geschäftsführer werden das wollte ich nicht, weil ich keine Ahnung hatte mit den gegensätzlichen Bestimmungen. Die 2% Gesellschaftsanteile bekam ich auch in dieser Zeit. Herr A.G. zeigte mir Adressen wo ich anrufen sollte wegen Verkauf von Gold Granulat dies tat ich auch, ich berichtete ihm immer von den Ergebnis und er gab mir immer die nächsten Aufgaben Wo ich anrufen sollte usw.)

...

Das nächste Treffen war im gleichen Kaffee, mit den gleichen Leuten, ich bekam ein Auto mit schweizer Kennzeichen um Herrn C1 zu treffen, ich habe auf Geheiß von Herrn A.G. angerufen und mir einen Termin ausgemacht, beim Herrn C1 war ich alleine, dieser sagte mir was er alles braucht um kaufen zu können und die Bedingungen (ausgehandelt waren LMX-4%) ich sagte Ihm ich kann das nicht alleine entscheiden und ich werde Ihm Bescheid sagen.

Ich fuhr mit den Auto zurück ins Kaffee und berichtete Herrn A.G. der sagte mir das diese Bedingungen akzeptabel sind. Dort verkaufte die Firma V2 einmalig Silber und einmalig Gold Granulat, die Lieferung passierte so, das Herr F.K. und Herr A. G. das Silber und Gold Granulat brachte wir trafen uns im Kaffee, da Herr F.K. ein Auto hatte mit schweizer Kennzeichen fuhren wir zwei vor und ich ging unter Aufsicht zu x2. Die Ware musste erst kontrolliert werden. Zwei Tage später im Mercuri Hotel bei einen Treffen mit Herrn A.G. und Herrn F.K. und Herrn "P." rief ich x2 auf Geheiß des Herrn A.G. an um zu fragen ob die Lieferung Gold in Ordnung sei. x2 sagte ja die V2 solle die Rechnung schicken, war ich überfordert und fragte wie soll ich diese schreiben? Herr „P“ sagte mir da ist ein PC (im Hotel) da brauchst du nur die Rechnung schreiben. Herr A.G. erklärte mir das ich eine fortlaufende Nummer auf jeder Rechnung sein muss und die 20% Steuer darf ich auch nicht vergessen denn die V2 kauft in Österreich und zahlt daher auch diese 20% Steuer. Die Kg Gold, Datum und die Qualität darf ich auch nicht vergessen, ach ja Sachbearbeiter sollte ich auch nicht vergessen darauf auf zu schreiben, aber es war schon zu spät für die Rechnung an X1 und jeder ging seines Weges.

Da dazumal es nicht möglich war im Hotel auf einen PC zu schreiben, besuchte ich ein Internet Kaffee. Die Rechnung schickte ich zu Herrn A.G. per Fax er gab mir tel. Anweisungen wie ich diese schreiben sollte, ich schrieb diese einige Male um das ich glaubich vergaß Sacharbeiter M1 darauf zu schreiben auf Geheiß des Herrn A.G. schrieb ich dieses auf spätere Rechnungen darauf.

Mit diesen Verkauf von Gold Granulat stellte mich die Firma V2 am 11.11.2009 ein.

...

In diesen Teil möchte ich eine Personen Beschreibung machen von allen bei V2. Für mich waren es mindestens drei Gesellschafter der Firma V2

Der erste war Herr A. G. für mich immer der Chef, was er sagte war Gesetz. Als ich einige Male widersprach sagte er wir sind ein Team. Ich konnte nichts machen ohne ihn zu fragen. Ich bekam Geld von Ihm (Spesen) Er sprach immer englisch mit mir und mit den

anderen wahrscheinlich slowakisch. Er kaufte sich ein neues Auto und Haus, er wollte auch einen Kredit auf die Firma V2 nehmen, das habe ich der Frau y ausgedeutet. Der zweite war O. (I.) der sprach nur wahrscheinlich slowakisch. Ich konnte mich nicht mit ihm direkt verständigen. Er hatte immer ein Schwarzes Buch (A4) mit worin er alle Transaktion scheinbar schreib. Für mich war er immer der Buchhalter der Firma V2. Er wurde mir vorgestellt von Herrn A.G. als sein Partner mit dem er in der Slowakei ein Gold Handel hat, wobei er mit dieser Firma fast ein Monopol für den Verkauf von Gold Barren im damaligen Osten hat.

Der dritte Gesellschafter war Herr F. K. zumindest bis Jänner 2009, da ist irgendetwas vor gefallen das ich nur von hören sagen weiß. Er wurde wahrscheinlich überfallen und Gold wurde ihm gestohlen. Das muss Jänner 2009 geschehen sein. Ab diesen Zeitpunkt kam die slowakische Sicherheitsfirma ins Spiel. Er war zuerst zuständig für Lieferung und Abholung zuständig bis Jänner 2009. Er war Übersetzer von deutsch und wahrscheinlich slowakisch. Wie ich beim letzten Gespräch erfahren habe hatte er auch eine Generalvollmacht der Firma V2. Er machte das was Herr A.G. sagte.

...

Frau y die wohl die Chefin ist von der Firma V2, aber wahrscheinlich abhängig von Herr A.G. ist. Herr A.G. sagte ihr was Sie machen musste. Und ich weiß von ihr das er Sie zu jeder Tages und Nachtzeit anrief und ihr sagte was Sie tun musste. Ich mache mir ein bisschen Sorgen, den wenn Herr A.G. mir drei Männer schick in Österreich, wie wird es ihr mit einen Kind in der Slowakei gehen?‘

Mit Vorhalt des BFG vom 22. Dezember 2016 wurden der Bf. weiterführende Fragen gestellt bzw. um Vorlage näher bezeichneter Unterlagen ersucht. Die o.a. maßgeblichen Teile des Ap.-Berichtes der V2 bzw. die Aussage von M wurden der Bf. zur Kenntnis gebracht.

Die Bf. legte in ihrem Schreiben vom 23. Jänner 2017 u.a. das Mail des Masserverwalters vom 28. Juni 2010, in dem dieser bekanntgab, die S6 scheine im Zeitpunkt der Rechnungslegung im Firmenbuch auf und diese Adresse solle nach Darstellung der Gf. auch kurzfristig als Firmensitz gedient haben. Daneben wurden sowohl Unterlagen, die die Existenz der V2 beweisen sollen vorgelegt wie auch das Fax der V2 vom 6. Oktober 2008, mit der ihr ein als Rechnung bezeichneter Schriftsatz übersendet wurde.

In einem im Firmenbuchakt der V2 aufliegenden Schreiben vom 30. September 2008 ersucht die Geschäftsführerin y2 um Eintragung der Änderung der Firmenadresse auf z22.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 i.d.F. BGBl. I Nr. 99/2007 lautet:

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 (z.B. 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.

§ 12 Abs. 6+7 UStG 1994 lauten:

(7) Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, gelten bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers,

der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird.

Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

(8) Eine Gutschrift ist als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- 1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muß zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;*
- 2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muß Einverständnis darüber bestehen, daß mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;*
- 3. die Gutschrift muß die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;*
- 4. die Gutschrift muß dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.*

§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG lautet:

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;*

Aus einer bei der V2 durchgeführten Außenprüfung für den Zeitraum 9/2008-2/2009 geht hervor, dass diese Gesellschaft Teil eines Umsatzsteuerkarussells war, das seit längerem am Edelmetallmarkt tätig geworden war.

Geschäftsführerin und 100%ige Gesellschafterin der V2 war seit 9. Juli 2008 y2.

Hauptverdächtige am Umsatzsteuerkarussell waren nach Darstellung der Ap. mehrere benannte Personen (i.d.F. Hintermänner), die im Firmenbuch nicht ausgewiesen waren und im Zusammenhang mit der V2 nach außen nicht in Erscheinung traten. Die Gf. y2 war demnach im Auftrag der Hintermänner tätig ohne eigene Entscheidungen zu treffen.

Die Gf. der V2 hatte seit 22. Mai 2009 keinen Wohnsitz im Inland und war laut Ap. (Stellungnahme vom 21. Dezember 2010) auch für den Masseverwalter zur Konkretisierung von ihr gemachter Angaben nicht greifbar.

Der gegenständliche Verkauf von Gold und Silber an die Bf. stellt nach den Aufzeichnungen der Buchhaltung sowie den Angaben von M (der für die V2 nach außen hin auftrat) den ersten Geschäftsvorfall unter der neuen Gf. dar.

Von Seiten der V2 wurde in diesem Zusammenhang eine mit 6. Oktober 2008 datierte ‚Rechnung‘ erstellt und an diesem Tag um 18:08 Uhr mittels Fax übermittelt.

Der dem BFG von Seiten der Bf. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Jänner 2017 vorgelegte Beleg weist die Rechnungsnummer 0002201/10/08 und einen Gesamtbetrag von € 123.038,64 auf. Als Rechnung verstanden ist sie unvollständig, verfügt über doch über keine UID-Nummer des Leistungsempfängers sowie keine Angabe über den Tag der Lieferung. Sie stellt sich somit, gemessen an den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 als mangelhaft dar.

Dazu ist weiters darzulegen:

Die Behörde legte ihrer Beschwerdeentscheidung u.a. den Inhalt des Schreibens der Bf. vom 26. November 2012 zu Grunde, wonach die V2 am 6. Oktober 2008 einen als Rechnung bezeichneten Beleg an die Bf. gefaxt hat. Sie hatte dem Arbeitsbogen der Ap. eine Rechnung der V2 an die Bf. entnommen (vgl. Vorhalt vom 29. Oktober 2012), wobei sie feststellte, dass die Bf. als Leistungsempfänger nicht richtig bezeichnet wurde: ‚X2.‘ und die Rechnung über keine UID-Nummer des Leistungsempfängers sowie eine Angabe betreffend den Tag der Lieferung verfügte.

Diese Rechnung weist verglichen mit dem von der Bf. dem BFG vorgelegten, an sie gefaxten Beleg zwar weitgehende inhaltliche Übereinstimmungen auf (Liefergegenstand, Betrag), hat aber ein divergierendes Rechnungsmuster sowie eine anderslautende RechnungsNr.: 2008/10/06/0001.

Wer diese im Arbeitsbogen aufliegende Rechnung erstellt hat, war nicht feststellbar.

Zum Geschäftsvorfall bzw. der Ausstellung der Rechnung liegt eine schriftliche Sachverhaltsdarstellung von M (undatiert, Übersendung durch Rechtsanwalt E vom 16. September 2009 an die Ap.) vor.

Aus dieser geht hervor, dass er von den Hintermännern angeheuert wurde um in deren Auftrag Gold- und Kupfergranulat zu verkaufen. Die erste Prüfung bestand demnach in der Kontaktaufnahme mit der Bf. und dem Versuch, Goldgranulat zu verkaufen.

Beim ersten Kontakt mit der Bf. erkundigte er sich dementsprechend, wurde dazu aber an den an diesem Tag nicht anwesenden Herrn C1 verwiesen.

Beim nächsten Kontakt mit der Bf. handelte er nach seinen Angaben (allein) Ankaufsbedingungen mit Herrn C1 aus, wobei er erklärte, über das Zustandekommen des Geschäfts erst nach Rücksprache entscheiden zu können.

Nach Zustimmung durch die Hintermänner fuhr er mit dem Gold ‚unter Aufsicht‘ zur Bf. und übergab ihr das Edelmetall zur Kontrolle. 2 Tage danach rief die Bf. an, bestätigte die Ordnungsmäßigkeit der Lieferung und forderte M zur Übersendung einer Rechnung auf. Da er mit der Ausstellung überfordert war, erstellte die Rechnung (nach Korrekturen) unter Anleitung von Hintermännern.

Der Bf. wurden sowohl die maßgeblichen Teile des Ap.-Berichts sowie der Sachverhaltsdarstellung von M übergeben und blieben von ihr unkommentiert.

Die Bf. hat am 6. Oktober 2008 ihrerseits eine Gutschrift an die V2 über den Kauf von 5 Kg Gold bzw. 20 Kg Silber über € 123.038,64 ausgestellt.

Die Gutschrift wurde am 6. Oktober 2008 um 14:54 mit Fax übersendet. Auf der Rechnung findet sich keine Anschlussnummer des Empfängers des Faxes. Ein Sendeprotokoll wurde nicht vorgelegt. Damit bleibt offen, an welchen Anschluss das Fax mit der Gutschrift erging und wer der Bf. diese Nummer mitgeteilt hat. Auf den (später erstellten) Rechnungen der Bf. findet sich die FaxNr. F die dem Büro des Bürodienstleisters A entspricht.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass es sich bei der von M laut seiner Aussage von ihm erstellten Rechnung um jene (mit der ReNr. 0002201/10/08) handelt, die am 6. Oktober 2008 mit Fax bei der Bf. einging. Der Darstellung der Bf., wonach der ihr mit Fax übermittelte Beleg keine Rechnung darstellen soll, ist schon angesichts der Intention der sie erstellenden Person zur Ausstellung einer solchen (auch wenn einzelne Rechnungsmerkmale fehlen) nicht zu folgen.

Die Bf. hat dazu in einem Schreiben vom 26. November 2012 erläutert, dass der als Rechnung bezeichnete Beleg (hinsichtlich Steuerbetrag bzw. Liefergegenstand) keinen Widerspruch zu der von der Bf. ausgestellten Rechnung darstellt und der Beleg nicht als Rechnung gewertet wurde, da die Lieferung branchenüblich im Gutschriftweg abgerechnet wurde.

Sie ist dabei insofern im Recht, als die Rechnung und die Gutschrift idente Steuerbeträge ausweisen und damit ein Widerspruch der V2 gegen den Steuerbetrag i.S.d. § 11 (7) letzter Satz UStG 1994 nicht vorliegt.

Eine weitere Voraussetzung für eine als Rechnung anzuerkennende Abrechnung mittels Gutschrift stellt die Bestimmung des § 11 (8) Z 2 UStG 1994 dar, wonach zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift Einverständnis darüber bestehen muss, dass über die Lieferung oder sonstige Leistung mit Gutschrift abgerechnet wird.

Die Bf. geht davon aus, dass der ihr übermittelte ‚Beleg‘ nicht als Rechnung gewertet werden kann, da die Lieferung branchenüblich mit Gutschrift abgerechnet wurde.

Eine solche Branchenüblichkeit ist für das Gericht nicht zu erkennen, hat doch die V2 im Zuge ihrer Malversationen größere Goldmengen auch an eine andere Gesellschaft verkauft, und in diesen Fällen mit Rechnung abgerechnet (vgl. BFG, Gz. RV/7103435/2012 v. 16. Jänner 2017; weiters auch BFG RV/7100836/2008 v. 20. Juni 2014).

Zum Begriff der Rechnung führen Achatz/Ruppe (Umsatzsteuergesetz: Kommentar 4. Aufl. (2011)) unter § 11 Rz. 42 an, dass wesentlich ist, dass der Leistende eine Urkunde ausstellt, die (auch) den Zweck verfolgt, einem anderen Mitteilung über die für eine Leistung geforderte Gegenleistung zu machen, die also eine Abrechnung über eine Leistung darstellt (vgl. a. VwGH 17.2.1992, 90/15/0144, ÖStZB 631; 24.11.1999, 94/13/0280, ÖStZB 2000, 278; BFH 4.3.1982, BStBl II 309).

Die Bf. setzt sich mit ihrer Annahme (wonach keine Rechnung vorliegt) über das ihr übermittelte, als Rechnung bezeichnete Fax und damit über die erkenntliche Willensentscheidung der ausstellenden Gesellschaft (V2) zur Abrechnung mittels Rechnung hinweg. Sie hat nach Erhalt der Rechnung keinerlei Kontakt oder Einvernehmen mit der rechnungsausstellenden Gesellschaft zur Klärung des Sachverhalts gesucht. Bevor sie zum Schluß kam, dass ein für sie unbeachtlicher Beleg vorlag, hätte sie zumindest Nachforschungen darüber stellen müssen, welchen Zweck die V2 mit der Übermittlung eines als Rechnung bezeichneten Beleges (der im wesentlichen inhaltlich ident mit der von der Bf. erstellten Gutschrift war) überhaupt verfolgte.

Indem die Bf. sich zu keinerlei Nachfragen veranlasst sah, somit von sich aus keinen Kontakt mit der V2 zur Klärung der Frage, aus welchem Grund ihr der als Rechnung bezeichnete Beleg (am 6.10.2008 um 18:08 Uhr, somit etwas über 2 Stunden nach Übersendung der Gutschrift (15:54 Uhr) durch die Bf.) übermittelt wurde und ob damit der Abrechnung mittels Gutschrift widersprochen wurde, hergestellt hat, hat sie nach Ansicht des BFG ihre Sorgfaltspflicht verletzt.

Aus der Darstellung von M, der gegenüber der Bf. tätig wurde und den Geschäftsvorfall (Kontaktaufnahme, Aushandlung der Konditionen, Anlieferung der Edelmetalle) abwickelte (eine Vollmacht wonach sich die Bf. über dessen Berechtigung zum Abschluss von Geschäften versichert hätte liegt nicht vor) geht eindeutig hervor, dass die Erstellung einer Rechnung beabsichtigt war.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die V2 den als Rechnung bezeichneten Beleg mit dem Ziel, ihre Edelmetalllieferung gegenüber der Bf. abzurechnen erstellt hat und die Erstellung einer Rechnung i.S.d. § 11 UStG 1994 auch beabsichtigt wurde. Dafür spricht u.a., dass die Rechnung (gemäß der Aussage von M) nach Anweisung der faktischen Geschäftsführer (inhaltlich) mit Ausweis 20%iger Steuer, Goldmenge und – qualität sowie Datum zu erstellen war.

Die Bf. führt an, dass sie mit dem Kunden, somit M die Gutschriftausstellung kommuniziert habe. Dass eine solche verbindlich vereinbart worden wäre ist nicht ersichtlich.

In diesem Zusammenhang wurde von ihr auf Pkt. 6 und 7 der allgemeinen L der Bf., die eine Abrechnung mittels Gutschriftausstellung beinhalten soll, verwiesen.

Pkt. 6 der L bestimmt u.a.:

„Die Gewichtsfeststellung und Probenahme werden mit verbindlicher Wirkung für den Auftraggeber in unserem Werk durchgeführt...Die Abrechnung erfolgt in diesem Fall auf Basis der von X1 ermittelten Zahlen und Analysen. Ist der Auftraggeber mit einer Abrechnung auf Grund dieser Daten nicht einverstanden, muß er der Abrechnung unverzüglich nach Erhalt, spätestens jedoch innerhalb von 14 Tagen, gerechnet vom Abrechnungsdatum schriftlich widersprechen.“

Aus Pkt. 7 geht hervor:

„...Mit dem Zeitpunkt der Abrechnung erfolgt die Gutschrift auf ein für den Auftraggeber bei uns geführtes Gewichtekonto oder der Ankauf der Edelmetalle sowie die Verrechnung des Umarbeitungslohnes...“

Demnach erfolgt die Abrechnung auf Grundlage der von der Bf. ermittelten Daten.

Dass die Abrechnung (Ankauf der Edelmetalle) aufgrund der vorgelegten Bedingungen zwingend mit einer Gutschrift i.S.d. UStG zu erfolgen hat und sich der Auftraggeber auf Grundlage dieser Bestimmungen mit einer Abrechnung mittels umsatzsteuerlicher Gutschrift durch die Bf. einverstanden erklärt, geht daraus nicht hervor.

Der Bf. ist zuzugestehen, dass eine Abrechnung mittels Gutschrift Sinn macht, da sie wie angeführt (zeitlich näher) über sämtliche Abrechnungsdaten verfügt, es ist aber genauso denkbar, dass sich der Auftraggeber diese übermitteln lässt oder ein Anbot vor Rechnungslegung erstellt wird.

Die Bf. verweist weiters darauf, dass die Annahme der Behörde im Zuge der Berufungsvorentscheidung, wonach von einer Rechnungserstellung vor Gutschriftabrechnung durch die Bf. ausgegangen werde, de facto unmöglich ist, da diese erst die Abrechnungsdaten die der Gutschrifterstellung zu Grunde liegen feststellen muss und der Kunde erst mit der Gutschrift von den Abrechnungsdaten Kenntnis erlangt.

M hat dazu erläutert, dass er von der Bf. sogar aufgefordert wurde, eine Rechnung zu erstellen.

Dass diese Darstellung den Tatsachen entspricht ist nach Ansicht des Gerichts auszuschließen, für die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts aber aus folgendem Grund unerheblich:

Dass er selbst (ohne Aufforderung von Dritter Seite) eine Rechnung erstellt hätte ist nicht anzunehmen, gab er doch u.a. (nach Ansicht des Gerichts glaubwürdig) bekannt, keine Ahnung vom Goldverkauf zu haben und mit der Rechnungsausstellung überfordert gewesen zu sein, so dass er über die Hintermänner Weisungen über den Inhalt der zu erstellenden Rechnung einholen musste.

Damit verbleibt die vom BFG als gegeben anzusehende Annahme, dass M von jenen Hintermännern, die die Goldgeschäfte im Hintergrund abwickelten zur Ausstellung der vorliegenden Rechnung aufgefordert wurde.

Diese Annahme ist nach Ansicht des Gerichts auch deshalb zutreffend, da anzunehmen ist, dass die Bf. nicht einerseits die Ausstellung einer Rechnung durch die V2 verlangt hat und selbst mit Gutschrift abrechnete.

Wenn die Hintermänner M den Auftrag zur Erstellung einer Rechnung gaben und dabei bereits in Kenntnis der Gutschrifterstellung waren (laut Bf. hat die V2 erst mit dieser Kenntnis von den notwendigen Daten zur Rechnungserstellung erlangt), so ist von einer Zustimmung zur Ausstellung einer Gutschrift angesichts der nachträglich erfolgten Rechnungserstellung nicht auszugehen.

Zum Erfordernis des Einverständnisses einer Gutschriftabrechnung führen Ruppe/Achatz, a.a.O. § 12 Rz. 102 aus:

„Die Abrechnung per Gutschrift kann nicht einseitig vom Leistungsempfänger vorgenommen werden, sondern setzt Einverständnis zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger voraus (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0145, ÖStZB 2010, 119). Insb kann somit nicht eine fehlende oder unvollständige Rechnung vom Leistungsempfänger einseitig durch eine Gutschrift ersetzt werden.“

Da somit (in Übereinstimmung mit der vorliegenden Sendezeit der Faxe) davon auszugehen ist, dass die Bf. zunächst eine Gutschrift versendet hat, bevor sie die (teilweise mangelhafte) Rechnung der V2 in Händen hielt, kann (im Gegensatz zur Annahme der Behörde im Rahmen der Berufungsvorentscheidung) auch keine Rechnungsberichtigung vorliegen, die im Übrigen unzulässig wäre.

Gemäß Ruppe/Achatz a.a.O. ist Schweigen des Gutschriftempfängers („stillschweigendes Einverständnis“) i.d.R. nicht ausreichend, um dessen Einverständnis zur Erstellung einer solchen anzunehmen. Wenn aber nicht einmal Schweigen des Gutschriftempfängers für die Annahme eines Einverständnisses zur Ausstellung einer Rechnung ausreicht, so gilt dies umso weniger, wenn die Bf. am Tag der Erstellung und Übermittlung ihrer Gutschrift eine Rechnung der V2 erhalten hat und steht auch in Widerspruch zur Darstellung der die Rechnung ausstellenden Person, wonach die Ausstellung einer solcher beabsichtigt war. Da bei dem dargelegten Sachverhalt davon auszugehen ist, dass die V2 beabsichtigte, ihre Edelmetalllieferung mittels Rechnung abzurechnen, ein Einverständnis zur Erstellung einer Gutschrift gemäß § 11 Abs. 8 Z 2 UStG 1994 somit nicht vorlag, berechnete die von der Bf. erstellte Gutschrift nicht zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 (1) UStG 1994.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da über die Erstellung einer Gutschrift Einverständnis bestehen muss und sich dieses Erfordernis unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, war eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 3. Februar 2017