



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW. GmbH, Wien, vertreten durch Edelbacher Steuerberatungs-GmbH, Steuerberatungskanzlei, 2351 Wiener Neudorf, Laxenburgerstraße 36/3, vom 26. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Julia Kapl, vom 17. November 2008 betreffend Umsatzsteuer 2003 im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik nach der am 15. Mai 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Gegenstand des Unternehmens der Berufungswerberin (Bw.) ist laut Gesellschaftsvertrag u.a. die Organisation, Vermittlung und Durchführung von Vortragsreihen, Seminaren, Studienkursen, Beratungen, das Verkaufs- Kommunikations- und Managementtraining.

Für die für die Jahre 1996, 1997 und 1998 erklärten Umsätze und Vorsteuern erfolgten die Veranlagungen zunächst erklärungsgemäß.

Nach einer bei der Bw. für die oben genannten Jahre durchgeführten Betriebsprüfung (Schlussbesprechung 23.05.2001) kam es zu einer Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998. Das Finanzamt erkannte die von der Bw. geltend gemachten Vorsteuern mit der Begründung nicht an, dass bei den 26

Rechnungen der Fa. EGmbH die gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 erforderlichen Angaben nicht enthalten sind.

Die Umsatzsteuerbescheide für die oben genannten Jahre ergingen mit gekürzter Vorsteuer.

Gegen diese Bescheide brachte der steuerliche Vertreter Berufung ein.

Das Finanzamt erließ am 13. Juni 2003 einen Ergänzungsvorhalt, auf Grund dessen die Rechnungen vom leistenden Unternehmer EGmbH (die Firma wurde am 5. Juli 2000 amtswegig gelöscht) mit der unten angeführten Ergänzung, datiert mit 15.07.2003, und unterschrieben vom ehemaligen Geschäftsführer des leistenden Unternehmens, G., vorgelegt wurden:

"Bei den erbrachten Verkaufs- und Lieferungstätigkeiten handelt es sich um sonstige Leistungen (Leistungserlöse und Boni) die von unseren Mitunternehmern im Leistungszeitraum laut beiliegenden Aufstellungen und Aufzeichnungen erbracht wurden."

Die Berufung wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit der abweisenden Berufungsentscheidung vom 12. Dez. 2005 entschieden. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass, wenn die Rechnung überhaupt fehle oder sie nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entspreche, der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer (formgerechten) Rechnung verlangen könne (§ 11 Abs. 1 UStG 1994). Der Vorsteuerabzug könne jedoch erst für den Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolge.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Berichtigung der Rechnungen am 15. Juli 2003.

Eine gegen die Berufungsentscheidung vom 12. Dezember 2005 eingebrachte Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof am 11. November 2008, ZI. 2006/13/0013, wie folgt abgewiesen.

"Im vorliegenden Fall wurde die erforderliche Spezifizierung des Lieferungs-/Leistungsgegenstandes unstrittig lediglich mit der Wendung "Verkaufs und Liefertätigkeiten im Monat..." vorgenommen. Dass das für sich betrachtet vor dem Hintergrund des § 11 Abs. 1 UStG 1994 verfolgten Zwecks, der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten zu ermöglichen, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen (vgl. nur Ruppe, UStG³, § 11 Tz 56), nicht ausreichend sein kann, wird auch in der Beschwerde nicht in Frage gestellt. Die Beschwerdeführerin vertritt allerdings die Auffassung, penible Unterlagen über Ort und Art der von den erbrachten Leistungen mit Stundenaufzeichnungen, die als Grundlage der Weiterverrechnung der Beschwerdeführerin an die Seminarteilnehmer gedient hätten und für die für die kontrollierende Behörde einsehbar gewesen wären, hätten stets in zumutbarere Weise eine Identifizierung der Leistungen ermöglicht. Dieses Vorbringen geht schon deshalb ins Leere, weil auch in der Beschwerde nicht behauptet wird, dass die Rechnungen einen Hinweis auf diese Unterlagen im Sinn des § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 enthalten hätten. Im Übrigen steht dem Beschwerdevorbringen die oben

wiedergegebene Darstellung im Prüfbericht entgegen, wonach trotz wiederholter Urgenzen, die Beteiligten bekannt zu geben sowie den Umfang der Leistungen detailliert aufzuschlüsseln, keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt worden seien. In der Berufung wurde zwar ausgeführt, der Finanzbehörde seien die Abrechnungen vorgelegt worden, eine genauere Umschreibung dessen, welche Unterlagen konkret mit welchen Angaben zur Verfügung gestellt worden seien, ist jedoch unterblieben. Erst die Gegenäußerung vom 20. Dez. 2002 ist aussagekräftig, indem sie auf ein unter einem vorgelegtes Beilagenkonvolut verweist, in dem die Leistungen der sieben Seminarleiter (Mitunternehmer) "nach Art der Seminare, Ort der Vortragstätigkeit, Anzahl der Leistungstage genauestens aufgeschlüsselt" seien. Nichts deutet jedoch darauf hin, dass dieses Beilagenkonvolut schon den Prüfern vorlag; welche Unterlagen im Einzelnen daher "stets eine Identifizierung der Leistung" ermöglicht hätten, bleibt daher selbst unter Bezugnahme auf das im Verwaltungsverfahren erstattete Vorbringen der Beschwerdeführerin offen.

Ob die Art der Rechnungslegung und die Form der Textierung der Leistungen für die Jahre bis 1995 akzeptiert worden sei, ist in Bezug auf die Ordnungsmäßigkeit der in Rede stehenden Rechnungen nicht von Bedeutung. Darauf, dass eine in späteren Jahren erfolgte Rechnungsberichtigung oder Ergänzung mangelhafter Rechnungen einen Vorsteuerabzug für die Streitjahre nicht mehr begründen kann, wies bereits die belangte Behörde zutreffend hin (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2006/15/0183)."

Nach der abweisenden Beschwerde des Verwaltungsgerichtshofes hat das Finanzamt den vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2003 am 17. November 2008 für endgültig erklärt, ohne dass die aus den 26 Rechnungen sich ergebenden Vorsteuern der Jahre 1996 bis 1998 Berücksichtigung fanden.

Begründend wurde ausgeführt:

"Der vorläufige Bescheid vom 3.11.2004 für das Jahr 2003, mit dem die Umsatzsteuer festgesetzt worden ist, wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt. In der Höhe der festgesetzten Abgabe tritt keine Änderung ein."

Gegen die mittels endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 17. November 2008 festgesetzte Umsatzsteuer in Höhe von € 65.628,63 brachte die Bw. die gegenständliche Berufung ein und beantragte die Umsatzsteuer 2003 mit € 3.807,46 festzusetzen, sodass sich durch diese Berichtigung eine Abgabengutschrift von € 62.293,04 ergebe.

Begründend führte die Bw. aus, dass sich die Berichtigung aus der noch nicht berücksichtigten Vorsteuer in Höhe von € 61.821,17, die sich aus den 26 Eingangsrechnungen zusammensetzt, ergebe:

2 für 1996	öS	47.847,00	
12 für 1997	öS	437.478,00	
12 für 1998	öS	365.352,97	
	öS	850.677,97	= € 61.821,17

"Die nunmehr geltend gemachte Vorsteuer wurde seitens der Abgabenbehörde nicht anerkannt, da die Voraussetzungen des § 11 Umsatzsteuergesetz laut Meinung der Betriebsprüfung nicht gegeben waren. Dagegen wurde seitens unserer Mandantin Beschwerde

beim Verwaltungsgerichtshof erhoben. Die Beschwerde wurde laut beiliegendem Erkenntnis als unbegründet abgewiesen.

Es wurde auf Seite 4 dieses Erkenntnisses darauf hingewiesen, dass der Vorsteuerabzug erst für den Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden kann, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnungen erfolgt. Im gegenständlichen Fall erfolgte die Vorlage allerdings noch im laufenden Betriebsprüfungsverfahren und wäre schon deswegen anzurechnen gewesen. Es wurde unserer Mandantin seitens des FA 2/20 aufgefordert (Ergänzungsansuchen beiliegend!) die beanstandeten fehlenden Rechnungsmerkmale zu berichtigen. Diese Berichtigungen wurden der Behörde zusammen mit umfangreichen Angaben betreffend die Art und Umfang der erbrachten Leistungen (die detailliert dokumentiert wurden!) am 22.09.2003 (nach Verlängerungsansuchen) vorgelegt, und sind dort einsehbar bzw. können bei Bedarf in Kopie nachgebracht werden. Da diese Vorlage im weiteren Verfahren nicht akzeptiert wurde, wird die Aufforderung des Verwaltungsgerichtshofes befolgt und der Vorsteuerabzug für den Voranmeldungszeitraum der Berichtigung, d.h. innerhalb der offenen Rechtsmittelfrist nunmehr für das Kalenderjahr 2003 in Form dieser Berufung geltend gemacht. Diese Berichtigung wurde ordnungsgemäß vom leistenden Unternehmer auf Verlangen des Leistungsempfängers durchgeführt, sodass nunmehr die formgerechten Rechnungen vorliegen und der Vorsteuerabzug zu gewähren ist. Bei etwaiger Vorlage dieses Rechtsmittels zur Beurteilung durch den unabhängigen Finanzsenat wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt."

Die im Akt aufliegenden nachstehenden Aufstellungen mit dem Logo der Bw. (als damaligen Leistungsempfänger) stellen sich wie folgt dar:

	Nov.96	Mwst	Gesamt
RA	35264	7052,8	42316,8
JS	26014	5202,8	31216,8
HP	75798	15159,6	90957,6
HP	16941	3388,2	20329,2
KZ	16494	3298,8	19792,8
KZ	0	0	0
DG	170511	34102,2	204613,2

	Dez.96	Mwst	Gesamt
RA	33664	6732,8	40396,8
JS	5322	1064,4	6386,4
HP	10852	2170,4	13022,4
KZ	11000	2200	13200
DG	7886	1577,2	9463,2
DG	0	0	0
	68724	13744,8	82468,8

Dezember 1997

		mwst	brutto
JS	26014	5202,8	
HP	24720	4944	
KZ	22068	4413,6	26481,6
DG	10000	2000	12000
TR	13800	2760	16560
	4548	909,6	5457,6
	101150	20230	121380



Nov.97

RA	86391	17278,2	103669,2
JS	63232	12646,4	75878,4
HP	92025	18405	110430
KZ	41524	8304,8	49828,8
DG	17350	3470	20820
TR	11790	2358	14148
	312312	62462,4	374774,4

Okt.97

RA	25333	5066,6	30399,6
JS	42264	8452,8	50716,8
HP	50072	10014,4	60086,4
KZ	14847	2969,4	17816,4
DG	14000	2800	16800
TR	7776	1555,2	9331,2
	154292	30858,4	185150,4

Sep.97

RA	39606	7921,2	47527,2
JS	41048	8209,6	49257,6
HP	43264	8652,8	51916,8
KZ	15522	3104,4	18626,4
DG	15800	3160	18960
	0	0	0
	155240	31048	186288

Aug.97

RA	66796	13359,2	80155,2
JS	39326	7865,2	47191,2
HP	34474	6894,8	41368,8
KZ	18685	3737	22422
DG	17800	3560	21360
	0	0	0
	177081	35416,2	212497,2

Jul.97

RA	28770	5754	34524
JS	51540	10308	61848
HP	32506	6501,2	39007,2
KZ	20440	4088	24528
DG	17800	3560	21360
NG	24470	4894	29364
	175526	35105,2	210631,2

Jun.97

RA	83624	16724,8	100348,8
----	-------	---------	----------

JS

HP

KZ

DG

NG

19384	3876,8	26770,8
55870	11174	
22309	4461,8	17520
14600	2920	25227,6
21023	4204,6	260172
216810	43362	



Mai.97

RA	23199	4639,8	27838,8
JS	16710	3342	20052
HP	26425	5285	31710
KZ	14606	2921,2	17527,2
DG	15800	3160	18960
NG	11245	2249	13494
	107985	21597	129582

Apr.97 okay

RA	37333	7466,6	44799,6
JS	49638	9927,6	59565,6
HP	89920	17984	107904
KZ	25407	5081,4	30488,4
DG	17834	3566,8	21400,8
NG	33071	6614,2	39685,2
	253203	50640,6	303843,6

Mär.97 okay

RA	19484	3896,8	23380,8
JS	12106	2421,2	14527,2
HP	25521	5104,2	30625,2
KZ	17000	3400	20400
DG	15300	3060	18360
NG	27920	5584	33504
	117331	23466,2	140797,2

Feb.97

RA	50118	10023,6	60141,6
JS	38576	7715,2	46291,2
HP	65022	13004,4	78026,4
KZ	20000	4000	24000
DG	12800	2560	15360
NG	16174	3234,8	19408,8
E.GmbH	202690	40538	243228

Jän.97

RA	0	0	0
JS	0	0	0
HP	0	0	0
KZ	0	0	0
DG	0	0	0
NG	0	0	0
	213770	42754	256524

Jän. 98

HP
JS
RA
DG
TR



Betrag	Mwst.	Gesamt
71523	14304,6	85827,6
73776	14755,2	88531,2
87608	17521,6	105129,6
25438	5087,6	30525,6
3744	748,8	4492,8
262089	52417,8	314506,8
	0	0
	0	0

Feb.98

RA	79378	15875,6	95253,6
JS	51113	10222,6	61335,6
HP	42327	8465,4	50792,4
DG	17700	3540	21240
TR	12160	2432	14592
	202678	40535,6	243213,6

Mär.98

RA	50550	10110	60660
TR	7548	1509,6	9057,6
HP	59000	11800	70800
JS	76665	15333	91998
DG	20688	4137,6	24825,6
	214451	42890,2	257341,2

Apr.98

HP	38809	7761,8	46570,8
RA	25367	5073,4	30440,4
JS	48206	9641,2	57847,2
DG	18438	3687,6	22125,6
	130820	26164	156984

Mai.98

HP	28548	5709,6	34257,6
RA	62289	12457,8	74746,8
JS	21724	4344,8	26068,8
DG	17688	3537,6	21225,6
	130249	26049,8	156298,8

Jun.98

HP	45962	9192,4	55154,4
RA	29780	5956	35736
JS	45139	9027,8	54166,8
DG	10376	2075,2	12451,2
	131257	26251,4	157508,4

Jul.98

HP	30365	6073	36438
RA	19063	3812,6	22875,6
JS	36936	7387,2	44323,2
DG	16688	3337,6	20025,6

Aug.98

HP	103052	20610,4	1
RA			
JS			
DG	27710	5542	33252
	25722	5144,4	30866,4
	21826	4365,2	26191,2
	14700	2940	17640
	89958	17991,6	107949,6



Sep.98

HP	44647	8929,4	53576,4
RA	58592	11718,4	70310,4
JS	58433	11686,6	70119,6
DG	14688	2937,6	17625,6
	176360	35272	211632

Okt.98

HP	39636	7927,2	47563,2
RA	23950	4790	28740
JS	22607	4521,4	27128,4
DG	17688	3537,6	21225,6
	103881	20776,2	124657,2

Nov.98

HP	57319	11463,8	68782,8
RA	46878,35	9375,67	56254,02
JS	60331	12066,2	72397,2
DG	13376	2675,2	16051,2
	177904,35	35580,87	213485,22

Dez.98

HP	22008	4401,6	26409,6
RA	25012	5002,4	30014,4
JS	41352	8270,4	49622,4
DG	15688	3137,6	18825,6
	104060	20812	124872

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der am 15. Mai 2013 stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde niederschriftlich Folgendes festgehalten:

Frau P., Geschäftsführerin der Bw. (Leistungsempfänger) legte eine Mappe mit Aufstellungen der Leistungen der Vortragenden, die in den Jahren 1996, 1997 und 1998 atypisch stille Gesellschafter der Firma EGmbH waren, vor. Die Mappe wurde zu den Akten genommen.

Die Vertreterin des Finanzamtes Frau Mag. Kapl nahm in diese Unterlagen Einsicht.

Frau P. erklärte, dass diese Aufzeichnungen von ihr in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin der Bw. (Leistungsempfänger) gemacht worden seien. Sie sei am 30. Dezember 1996 zur Geschäftsführerin bestellt worden. Seit diesem Zeitpunkt habe sie diese Aufzeichnungen geführt.

Hinsichtlich der Ergänzungen des ehemaligen Geschäftsführers der EGmbH, X, vom 15. Juli 2003, gab Frau P. bekannt, dass diese Ergänzungen auf den strittigen Rechnungen verankert werden mussten.

In der Verhandlung festgehalten, dass die Firma EGmbH nur die im Akt befindlichen monatlichen Aufzeichnungen (vgl. S 4f) vorgelegt hat. Aus diesen gehen aber nicht die Verkaufs- und Liefertätigkeiten genauer hervor.

Frau P. führte aus, dass sie sich nicht mehr daran erinnern könne, ob sie die nunmehr vorgelegten Aufzeichnungen Herrn X regelmäßig zur Verfügung gestellt habe.

Mag. Kapl brachte vor, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug an strenge formalrechtliche Bedingungen geknüpft sei und die Voraussetzungen des § 11 UStG über die Ausstellung von Rechnungen vorliegen müssen. In den vorliegenden Rechnungen sind allerdings weder die Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände

oder die Art der sonstigen Leistungen bezeichnet, noch ist die korrekte Anschrift des leistenden Unternehmens festgehalten.

Weiters führte sie zu der am 15. Juli 2003 erfolgten Berichtigung der 26 Rechnungen aus, dass die Löschung der Firma EGmbH im Firmenbuch bereits am 5. Juli 2000 erfolgt sei und daher die Vertretungsbefugnis und Berechtigung zur Berichtigung der Rechnung des damaligen Geschäftsführers X zweifelhaft erscheine.

In diesem Zusammenhang verwies Frau Mag. Kapl auf die Niederschrift der Schlussbesprechung des damaligen Betriebsprüfungsberichtes vom 22. Mai 2001, in welcher der Betriebsprüfer festgehalten hat, dass für die Firma EGmbH kein U-Signal vom Finanzamt vergeben worden war, da diese als Geschäftsfeld lediglich die Beteiligung an anderen Gesellschaften angegeben habe.

Frau P. verwies darauf, dass sie bezüglich der Firma EGmbH zwei Handelsregistrauszüge eingeholt habe. Sie habe somit darauf vertraut, dass die Firma existent sei. Sie habe ihre kaufmännischen Sorgfaltspflichten wahrgenommen.

Bezüglich der Adresse der Firma EGmbH verwies Mag. Kapl auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung. Der Betriebsprüfer konnte bei der Nachschau im Jahr 2003 nicht feststellen, dass die Firma an der angegebenen Adresse Pgasse tatsächlich ansässig gewesen war. Die Firma wurde wie vorstehend ausgeführt bereits im Jahr 2000 gelöscht. Lt. DB2-Abfrage habe auch keine Personengesellschaft dieses Namens erhoben werden können."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Zum gegenständlichen Berufungsverfahren gab es bereits ein Vorverfahren; strittig war auch in diesem die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern. Der unabhängige Finanzsenat wies die gegen die Versagung des Vorsteuerabzuges für die Jahre 1996 bis 1998 gerichtete Berufung mit der Begründung ab, dass eine Berichtigung der Rechnungen erst zu dem Zeitpunkt zum Vorsteuerabzug berechtige, in dem die Rechnungsberichtigung (im gegenständlichen Verfahren im Jahr 2003) durchgeführt wird. Diese Rechtsansicht wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 11. November 2008, 2006/13/0013, bestätigt.

Das Finanzamt erklärte am 17. Nov. 2008 den Umsatzsteuerbescheid 2003 für endgültig, anerkannte jedoch nicht den Abzug der geltend gemachten Vorsteuern.

Gegen die mittels endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 17. November 2008 festgesetzte Umsatzsteuer in Höhe von € 65.628,63 brachte die Bw. die gegenständliche

Berufung ein, machte die Vorsteuern in Höhe von € 61.821,17 auf Grund der 26 Rechnungen, berichtet am 15. Juli 2003, geltend und beantragte die Umsatzsteuer 2003 mit € 3.807,46 festzusetzen.

Strittig ist im nunmehrigen Berufungsverfahren ist, ob der Vorsteuerabzug auf Grund der 26 Rechnungen, ergänzt am 15. Juli 2003, der Bw. zusteht.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 i.d. für das Streitjahr geltenden Fassung kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 idf das Streitjahr geltenden Fassung ist der Unternehmer, der Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ausführt, berechtigt Rechnungen auszustellen.

Diese Rechnungen müssen – soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – folgende 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 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 sonstige Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen) genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z.5) entfallende Steuerbetrag.

Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 3 UStG 1994 können die nach Abs.1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Im Berufungsfall ist also zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Rechnungen den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entsprechen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine Rechnung ein Abrechnungsdokument über eine Leistung ist und zu einer Vertrags- oder sonstigen Rechtsbeziehung tritt, die sie umsatzsteuerrechtlich zutreffend wiederzugeben hat. Die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 für eine Rechnung erschöpfend aufgezählte Merkmale sind

zwingend. Es besteht keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen (Kolacny-Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Anm. 3 zu § 11).

Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass eine Urkunde, die nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben enthält, nicht als Rechnung iS dieser Gesetzesstelle anzusehen ist und auf eine solche Urkunde der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004; 26.6.2001, 2001/14/0023).

Der VwGH führte weiters aus, dass die Rechnungen nach § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 94 die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung zu enthalten haben. Gemäß § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 können diese Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in den Rechnungen hingewiesen wird.

Die Angabe über Art und den Umfang der Leistung soll die Kontrolle darüber erleichtern, ob die in der Rechnung abgerechneten Leistungen tatsächlich für das Unternehmen ausgeführt werden bzw. ob sie allenfalls im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen stehen.

Handelsüblich ist eine Bezeichnung, die für den fraglichen Lieferungsgegenstand allgemein verwendet wird.

Bei sonstigen Leistungen müssen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden.

In den streitgegenständlichen Rechnungen heißt es: "Für die für Sie erbrachten Verkaufs- und Lieferungstätigkeiten im Monat November 1996 (Dezember 1996, Jänner 1997, etc.) stellen wir vereinbarungsgemäß folgende Provision und Entgelt in Rechnung."

Aus der Textierung der 26 streitgegenständlichen Abrechnungsbelege kann in keiner Weise auf den Leistungsinhalt geschlossen werden. Sie enthalten keinerlei Angaben über Art und Umfang der Leistung, sodass die streitgegenständlichen Abrechnungsbelege mangels irgendeiner Bezugnahme bzw. Bezeichnung von Art und Umfang der Leistung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. (vgl. VwGH vom 11. Nov. 2008, 2006/13/001).

Von der Bw. wurden daraufhin 2 Rechnungen für 1996, 12 Rechnungen für 1997 und 12 Rechnungen für 1998 nachgereicht. Den ursprünglichen Rechnungen der Firma E.GmbH wurden folgende Ergänzungen vom Geschäftsführer J.G. datiert mit 15.7.03 zugefügt:

"Bei den erbrachten Verkaufs- und Lieferungstätigkeiten handelt es sich um sonstige Leistungen (Leistungserlöse und Boni), die von unseren Mitunternehmern im Leistungszeitraum laut beiliegenden Aufstellungen und Aufzeichnungen erbracht wurden."

Beigelegt wurden die vorstehend auf den Seiten 4 ff angeführten monatlichen Zusammenstellungen mit dem Logo der Bw. (Leistungsempfängerin) in denen die Rechnungsbeträge auf die einzelnen Seminarleiter aufgeteilt wurden.

Aus den vorgelegten Rechnungen mit den Ergänzungen, sind jedoch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates der Umfang und die Art der Leistungen nicht erkennbar. Es handelt sich dabei um eine Aufteilung der Rechnungsbeträge auf die Seminarleiter, Angaben über Art und Umfang von Leistungen wurden nicht angeführt.

Enthält jedoch eine Urkunde nicht die von § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, dann ist sie nicht als Rechnung iSd § 11 anzusehen. Aus der Sicht des Leistungsempfängers fehlt dann eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (...)

Nach der Kommentarstelle bei Ruppe, aaO, Tz 69 zu § 11 UStG 1994, ist die Verwendung von Schlüsselzahlen oder Symbolen zur Beschreibung des Leistungsgegenstandes ausreichend, wenn deren Bedeutung aus der Rechnung selbst oder aus Unterlagen, die sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger vorhanden sind, ersichtlich ist. Dabei müsse es für die nachprüfende Kontrolle durch die Finanzverwaltung genügen, wenn die entsprechenden Unterlagen im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung vorhanden seien. Nach dem Zweck der Rechnungslegungsvorschriften des UStG - die gesetzlich geforderten Angaben sollen die nachprüfende Kontrolle der Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers einerseits und der zutreffenden Besteuerung des Leistungserbringers andererseits durch die Finanzverwaltung erleichtern - reicht es auch nicht aus, dass der Leistungsinhalt für die Vertragsparteien selbst identifizierbar ist, wenn Art und Umfang der Leistung in der Rechnung nicht angeführt werden. Eine solche Rechnung stellt keinen tauglichen Belegnachweis für den Vorsteuerabzug dar.

In der mündlichen Verhandlung legte die Geschäftsführerin der Bw. (Leistungsempfängerin) Aufstellungen vor, aus denen die Leistungen der sieben Seminarleiter (Mitunternehmer des Leistungserbringers) "nach Art der Seminare, Ort der Vortragstätigkeit, Anzahl der Leistungstage genauestens aufgeschlüsselt" hervorgingen.

Diese Unterlagen wurden - wie auch von der Geschäftsführerin ausgeführt – von ihr erstellt. Ob diese Unterlagen dem leistungserbringende Unternehmer vorlagen, war ihr nicht bekannt.

Eine Ergänzung oder Berichtigung der Rechnung durch den Empfänger kann jedoch einen dem Aussteller zuzurechnenden Mangel nicht heilen (Ruppe/Achatz § 11 Tz 57).

Die erforderlichen Angaben müssen vom leistenden Unternehmer in der Rechnung aufgenommen werden oder in Belegen enthalten sein, die der leistende Unternehmer

ausgefertigt hat. Die Ergänzung einer unvollständigen Rechnung durch den Leistungsempfänger oder die Erstellung von Eigenbelegen durch ihn kann Formmängel nicht heilen (Ruppe/Achatz, UStG4, § 11 Tz 51).

Im gegenständlichen Fall wurden zwar die "Rechnungsergänzungen" vom ehemaligen Geschäftsführer unterschrieben, aber aus den vom rechnungslegenden Unternehmer eingebrachten Unterlagen, den auf den Seiten 4ff angeführten Listen, sind der Umfang und die Art der erbrachten Leistungen nicht erkennbar.

Weitere Unterlagen, aus denen Art und Umfang der Leistungen erkennbar ist, wurde von der Bw., der Leistungsempfängerin, vorgelegt.

Der Abzug der Vorsteuern war daher zu versagen.

Wien, am 11. Juli 2013