



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F. AAdresse, vertreten durch Stb., vom 21. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Herrn An., vom 29. März 2004 betreffend Umsatzsteuer für Oktober 2003 nach der am 21. Jänner 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Prüfungsauftrag vom 15. Oktober 2001 wurde beim Bw. eine Betriebsprüfung für den Zeitraum ab 1991 durchgeführt, die mit Bericht vom 28.5.2002 abgeschlossen wurde. Es kam in Tz 19 zu folgender Feststellung (gekürzte Wiedergabe): Es wurden von B. Anton Letztverbraucher- und Wiederverkäuferlieferungen bezogen. Wiederverkäuferlieferungen wurden ordnungsgemäß in den Aufzeichnungen erfasst. Die Letztverbraucherlieferungen scheinen weder im Einkauf noch im Verkauf in den Aufzeichnungen auf. Es wurde daher keine Betriebsausgabe und keine Vorsteuer geltend gemacht. Die genaue Vorgangsweise wurde diesbezüglich mehrmals verändert. Es wurden jedoch immer nur über die offiziellen Lieferungen Rechnungen an den Bw. erstellt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden diese nicht erfassten Lieferungen durch pauschale Umsatzzurechnungen berücksichtigt. Eine Berücksichtigung der Vorsteuern erfolgte nicht. Die Bescheide nach Betriebsprüfung wurden nicht mit Rechtsmittel bekämpft. In der Folge wurden die gegenständlichen Vorsteuern in der

Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2003 geltend gemacht. Es folgte eine Umsatzsonderprüfung, bei der sich herausstellte, dass die Vorsteuern aufgrund einer Gutschriftsabrechnung geltend gemacht wurden. Die Umsatzsteuersonderprüfung wurde mit Bericht vom 29. März 2004 abgeschlossen. Im Bericht mit gleichem Datum wurde ausgeführt:

Laut EDV-Buchungsjournal (laufende Nummer 1139 bis 1141) wurde bei 31. Oktober 2003 mit dem Buchungstext "Rechnung B." ein Vorsteuerbetrag iHv 19.851,34 € eingebucht – dieser Betrag wurde auch in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Oktober 2003 angesetzt. Im Prüfungsverfahren wurden von der Steuerkanzlei insgesamt vier Schriftstücke datiert mit 31. Oktober 2003 vorgelegt. Es handelt sich um folgende Kopien:

- a) Storno der Sammel-Storno (Negativ-)Gutschrift (Belastungs-Nota)
- b) Storno der Sammel-Gutschrift
- c) Sammel-Storno (Negativ-)Gutschrift (Belastungs-Nota)
- d) Sammelgutschrift

Die oa. vier Schriftstücke beziehen sich bereits auf eine für den Zeitraum Mai bis Juli 2002 durchgeführte USO-Prüfung (bei der die Schriftstücke nicht anerkannt wurden) und welche für den Zeitraum Oktober 2003 etwas ergänzt bzw. umgeschrieben und daher neuerlich in der besagten UVA 10/2003 aufgenommen wurden. Bei der vorangegangenen USO-Prüfung für den Zeitraum 5-7/2002 sei die von der BP-Abteilung verlangte "unterschiedene Proforma Rechnung" der Fa. B. über die Lieferungen an Herrn F. nie vorgelegt worden. Daraufhin sei die Vorsteuer aus den inoffiziellen Lieferungen nicht anerkannt worden. In der Niederschrift vom 10. März 2004 gibt der Bw. zu Protokoll, dass die oa. Schriftstücke datiert mit 31. Oktober 2003 ihm nicht bekannt seien.

In der Niederschrift vom 12. März 2004 gibt Herr Mag. Günther H. bezüglich Vorsteuerabzug F. zu Protokoll:

"Ich weise darauf hin, dass dieses Schreiben mit dem händischen Vermerk "Original vorbehaltlich der Prüfung erhalten" am selben Tag übernommen wurde. Mit diesem Vorbehalt sei ausgedrückt worden, dass der Inhalt noch nicht automatisch unverändert zur Kenntnis genommen worden sei. Eine abschließende Erledigung sei bisher noch nicht erfolgt, insbesondere seien in der Buchhaltung B. noch keine diesbezüglichen Buchungen vorgenommen worden. Herrn HÖ sei noch keine schriftliche bzw. mündliche Erledigung übermittelt worden. Es habe weder von Herrn B. noch vom steuerlichen Vertreter eine Zustimmung für die im Schreiben vorgeschlagene Vorgangsweise gegeben."

Die seit langem von der BP geforderte Aufgliederung der Vorsteuerbeträge sei nunmehr vorgelegt worden. Mit Schreiben vom 16. März 2004, eingelangt beim Finanzamt ABC am

19. März 2004, sei vom steuerlichen Vertreter des Herrn A F. eine Aufstellung betreffend die Ermittlung des Gesamtbetrages der laut BP im Zuge der seinerzeitigen abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Erhöhung der Lieferung der Fa. Anton B., S, an Herrn A F. vorgelegt worden. Im oa. Schreiben wurde eine Ermittlung der Vorsteuerberichtigung für die Jahre 1991 bis 2000 iHv 99.256,70 € netto + 19.851,34 € Umsatzsteuer angeführt. Laut BP wurde für die USO-Prüfung des Zeitraumes 10/2003 keine unterschriebene Eingangsrechnung bzw. Proforma Rechnung von der Fa. Anton B. über die Lieferungen des Gasthauses A F. vorgelegt – Nichtanerkennung der aufgegliederten Beträge durch Herrn Anton B. bzw. dessen steuerlichen Vertreter Herrn Mag.H.. Gemäß § 11 UStG 1994 sind damit die Erfordernisse für die Ausstellung von Rechnungen nicht erfüllt. Verweigert der leistende Unternehmer die Ausfertigung einer Rechnung nach § 11 Abs. 1 UStG überhaupt, vermittelt die Erstellung und Zusendung einer Gutschrift jedenfalls keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Gemäß § 12 UStG 1994 wird der Vorsteuerabzug für den Oktober 2003 iHv 19.851,34 € nicht anerkannt.

Ermittlung	Oktober 2003
Vorsteuer bisher lt. UVA in €	-20.919,08
Vorsteuerkürzung lt. BP in €	19.851,34
Vorsteuer BP in € (Kennzahl 060)	-1.067,74

Der gegenständliche Bescheid, in dem die Umsatzsteuer laut BP festgesetzt wurde, datiert vom 31. März 2004.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 29. April 2004 Berufung erhoben und ausgeführt: Die Berufung richte sich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Oktober 2003. Die Festsetzung sei damit begründet worden, dass eine Berechnung nicht vorgelegt worden sei, anhand welcher die Lieferung an das Unternehmen des Bw. nachgewiesen hätte werden können und dass auch trotz schriftlicher Aufforderung die erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht worden wären. Diese Begründung sei falsch. Richtig sei, dass die Rechnungslegung in Form einer Gutschriftserteilung erfolgte. Die Gutschrift sei an den steuerlichen Vertreter der Lieferfirma im Wege einer persönlichen Ausfolgung übermittelt worden. Der steuerliche Vertreter sei Kraft seiner Vollmacht voll für seinen Mandanten zeichnungsberechtigt und habe die Entgegennahme der Gutschrift schriftlich bestätigt. Bis heute sei kein Widerruf dieser Gutschrift erfolgt, weder von Seiten des Gutschriftempfängers noch von seitens seines steuerlichen Vertreters. Es sei daher davon auszugehen, dass die Gutschrift zur Kenntnis genommen und akzeptiert worden sei. Laut Bericht der USt-Sonderprüfung, der dem angefochtenen Bescheid einhergeht, sei zu entnehmen, dass jene Schriftstücke, die zum Abzug der Vorsteuer berechtigen, dem steuerlichen Vertreter (offensichtlich vom Finanzamt B) vorgelegt worden wären und dieser die Schriftstücke nicht

bestätigt habe, womit der Vorsteuerabzug nicht zustünde. Hierzu ist auszuführen, dass es im Falle einer Rechnungslegung im Wege der Gutschriftserteilung nicht darauf ankomme, ob der Empfänger der Gutschrift diese einem Finanzamt gegenüber bestätige sondern es darauf ankomme, ob die Bestätigung respektive die Kenntnisaufnahme der Gutschrift demjenigen zukomme, der die Gutschrift erteile, womit der Vorsteuerabzug zustehen. Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuer für den Monat Oktober 2003 in der laut USt-Voranmeldung ausgewiesenen Höhe festzusetzen. Sollte zu einem späteren Zeitpunkt; zum Beispiel auch jetzt im Zuge des nunmehrigen Bearbeitens dieser Agenden – zu Tage treten, dass die Gutschrift nicht akzeptiert werde, wäre selbstverständlich allenfalls zu diesem späteren Zeitpunkt bzw. jetzt, das heißt im Monat der Änderung der Sachverhalte, eine USt-Berichtigung vorzunehmen bzw. die Vorsteuer wiederum rückzurechnen. Für den Monat Oktober 2003 hätten jedoch die Sachverhalte, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, zugetroffen, womit antragsgemäß zu entscheiden sei. Es werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 21. September 2004 langte eine Berufungsergänzung des Steuerberaters ein und wurde ausgeführt:

Der in der Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2003 geltend gemachte Vorsteuerabzug sei mit Bescheid vom 31. März 2004 mit folgender Begründung verweigert worden: "Wird in einer Rechnung ein anderer als der Unternehmer als Leistungsempfänger bezeichnet, kann grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden, dass die Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden ist". Weder der dem Bescheid zugrunde liegende Bericht über die USt-Sonderprüfung noch andere in der Vergangenheit durchgeführte Ermittlungen würden Hinweise enthalten, die darauf schließen lassen, dass Herr A F. nicht Leistungsempfänger der von der Fa. B. durchgeführten Lieferungen sei. In Übereinstimmung mit den Feststellungen der Buch- und Betriebsprüfung im Jahr 2002 sei Herr F. in der vorgelegten Gutschrift zu Recht als vorsteuerabzugsberechtigter Leistungsempfänger angeführt worden. Die Versagung des Vorsteuerabzuges mit der im Bescheid angeführten Begründung sei daher zu Unrecht erfolgt. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, sei die Rechnungslegung in Form einer Gutschriftserteilung erfolgt. § 11 UStG sehe neben der Möglichkeit der Rechnungsausstellung durch den leistenden Unternehmer ausdrücklich auch die Möglichkeit einer Rechnungslegung mittels Ausstellung einer Gutschrift durch den Unternehmer, an den die Leistung ausgeführt wurde, vor. Anders als im Umsatzsteuersonderprüfungsbericht dargestellt, sei es nach dem eindeutigen Wortlaut des § 11 Abs. 7 und 8 UStG nicht erforderlich, dass der leistende Unternehmer die vom Leistungsempfänger ausgestellte Gutschriftsrechnung explizit anerkenne oder bestätige. Voraussetzung sei nur, dass zwischen Aussteller und Empfänger der Gutschrift Einverständnis darüber bestehe, dass über die Leistung mit einer Gutschrift

abgerechnet werde. Wie das Einverständnis hergestellt werde, sei gleichgültig, mündliche Vereinbarung genüge. Eine ausdrückliche Bestätigung durch den leistenden Unternehmer über das Einvernehmen werde vom Gesetz nicht gefordert. Selbst wenn sich der leistende Unternehmer weigere, eine Rechnung auf Verlangen des Leistungsempfängers auszustellen, er jedoch akzeptiere, dass mittels Gutschrift abgerechnet werde, könne sich der Leistungsempfänger aufgrund des gegenseitigen Einverständnisses den Vorsteuerabzug durch eine Gutschriftsmitteilung verschaffen. Die fehlende Rechnung könne nur nicht einseitig durch eine Gutschrift ersetzt werden. Im vorliegenden Fall sei die Gutschrift vom steuerlichen Vertreter der Fa. B., Herr Mag. H., mit dem Vermerk 'Original vorbehaltlich der Prüfung erhalten' übernommen und somit akzeptiert worden. In der mündlichen Stellungnahme vor der Finanzbehörde am 2. August 2004 bestätige Herr Mag. H., dass die Schriftstücke vorbehaltlich der inhaltlichen – insbesondere betraglichen – Prüfung übernommen worden seien. Die Übernahme der Gutschrift zur inhaltlichen Prüfung setze dennotwendig voraus, dass die grundsätzliche Vorgehensweise, das heißt Abrechnung mittels Gutschrift, als vereinbart gelte, da andernfalls eine inhaltliche – insbesondere betragliche – Prüfung des Schriftstücks nicht erforderlich wäre. Die grundsätzliche Berechtigung zur Geltendmachung der Vorsteuer mit Gutschriftserteilung werde selbst in einer gegen Herrn HÖ erteilten Strafverfügung vom 5. August 2004 (gegen welche Einspruch erhoben worden ist) außer Streit gestellt. Entgegen den Ausführungen im Umsatzsteuersonderprüfungsbericht fordere der Wortlaut des § 11 UStG auch keine Bestätigung der in der Gutschrift angeführten Beträge. Hinsichtlich der Höhe der Gutschrift habe der leistende Unternehmer die Möglichkeit, gemäß § 11 Abs. 7 UStG dem in der Gutschrift enthaltenen Steuerbetrag zu widersprechen. Der Widerspruch bedeute nicht, dass nachträglich das Einverständnis zur Abrechnung der Gutschrift widerrufen werde, sondern dass die konkrete Gutschrift hinsichtlich des Steuerbetrages beanstandet werde. Im allgemeinen Vorbehalt der inhaltlichen – insbesondere betraglichen – Prüfung könne ein Widerspruch im Sinne des § 11 Abs. 7 UStG mangels Konkretisierung des beanstandeten Betrages nicht erblickt werden. Die Unterschriftsleistung des steuerlichen Vertreters des Leistenden (Herr Mag. H. für Fa. B.) könne entsprechend den USt-Richtlinien Rz 1643 als Bestätigung gewertet werden, dass der Leistende der Gutschrift nicht widerspreche. Gleichzeitig werde durch die Unterschriftsleistung aber auch das Vorliegen eines rechtswirksamen Einverständnisses dokumentiert, da die Nichterhebung eines Widerspruchs durch Unterschriftsleistung eine dem Grunde nach wirksame Gutschrift voraussetze. Sollte im Zuge einer späteren Überprüfung eine Korrektur des in der Gutschrift ausgewiesenen Steuerbetrages erforderlich sein, sei auf die allgemeine Korrekturbestimmung des § 16 UStG zurückzugreifen. Auch würden seitens der Fa. B. keine Anhaltspunkte für eine Beanstandung des ausgewiesenen Steuerbetrages bestehen, da dieser mit den Feststellungen

der Betriebsprüfung übereinstimme und die Umsatzsteuer ohnedies in der Vergangenheit in der ausgewiesenen Höhe an das Finanzamt abgeführt worden sei. Durch die im Einvernehmen mit dem steuerlichen Vertreter der Fa. B. erfolgte Gutschriftslegung habe die Kanzlei auf Basis der gesetzlichen Bestimmungen durch Erfüllung der formalen Voraussetzungen dem Grunde nach zustehenden Vorsteuerabzug für den Mandanten gesichert. Da der Vorsteuerabzug entscheidend zur Verwirklichung der Wettbewerbsneutralität beitrage, bewirke die mangelhafte Durchführung des Vorsteuerabzuges oder seine Einschränkung unmittelbar eine Verletzung des Prinzips der Wettbewerbsneutralität, insbesondere dann, wenn – wie im vorliegenden Fall – Vorsteuern die eindeutig für unternehmerische Leistungserstellung angefallen seien aus formalen Gründen die nicht der Steuersicherung dienen würden vom Abzug ausgeschlossen würden. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH dürfen die formellen Anforderungen beim Vorsteuerabzug nicht so gestaltet werden, dass hierdurch die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges übermäßig erschwert werde. Nach Ansicht des EuGHs sei in den Mittelpunkt der Betrachtung der Zweck des Vorsteuerabzuges zu stellen. Demnach seien Formvorschriften in einer Weise zu handhaben, dass sie nicht zu einer Beeinträchtigung des Zieles, Kumulationseffekte in der Unternehmerkette zu vermeiden, führen. Aus dieser Perspektive könne es in berücksichtigungswürdigen Einzelfällen geboten sein, unter Beachtung des Zwecks vom Erfordernis einer Rechnung abzusehen, um so mehr als der Vorsteuerabzug nach der Rechtsprechung des EuGH zu den Kernelementen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gerechnet werden könne. Im konkreten Fall sei besonders zu berücksichtigen, dass bei der Fa. B. sowohl das Abgaben- als auch das Finanzstrafverfahren noch nicht abgeschlossen seien. Die von den Betriebsprüfern verlangte, vom Wortlaut des § 11 UStG nicht gedeckte – ausdrückliche Bestätigung durch Herrn B. würde den im Strafverfahren geltenden Grundsatz des Selbstbeschuldigungsverbotes zuwiderlaufen. Dieser besondere Umstand dürfe im Sinne der EuGH-Rechtsprechung jedoch nicht zu Lasten des vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmers, Herrn F., führen. Hinsichtlich der Zulässigkeit der Rechnungslegung in Form einer Sammelrechnung werde auf die Ausführung des BMF zur Prüfung von Gastwirten Vorsteuerabzug (Österreichische Steuerzeitung 2000/121) verwiesen.

Die Berufung wurde dem UFS mit Vorlagebericht vom 9. August 2004 vorgelegt.

In der Folge wurde mit Vorhalt vom 26. Juli 2005 vom Referenten HR Dr. Ansgar Unterberger ein Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt:

"1. Bitte um Vorlage jener Belege (Gutschriften) aus denen Sie die hier strittigen Vorsteuerbeträge geltend machen.

Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass auch Gutschriften sämtlichen Inhaltserfordernissen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechen müssen.

2. Nach § 11 Abs. 7 können Gutschriften im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, wenn dies einvernehmlich zwischen den Vertragsparteien festgelegt wurde. Daraus ergeben sich folgende Schlussfolgerungen:

a) Eine Abrechnung mit Gutschriften bzw. eine Anerkennung von Vorsteuern aus solchen kommt von vornherein nicht in Betracht, wenn ohnehin Rechnungen ausgestellt wurden. Dies gilt auch, wenn diese unrichtig waren oder von vornherein vereinbart war, nur einen Teil der Leistung zu fakturieren und den anderen Teil gesondert, anders oder gar nicht zu fakturieren. In all diesen Fällen herrschte eben kein Einverständnis über die Abrechnung mittels Gutschrift. Nach der Aktenlage wurden Ihnen schon ursprünglich Rechnungen und/oder Paragons ausgestellt oder es war eben teilweise "mit Rechnung" und teilweise "ohne Rechnung". Es gibt keinerlei Hinweise oder Nachweise, dass Einvernehmen über die Abrechnung mittels Gutschrift bestand.

aa) Bitte um Stellungnahme und ggfs um Vorlage entsprechender Nachweise über das hergestellte Einverständnis zur Abrechnung mittels Gutschrift.

ab) Wie wurde in den einzelnen Zeiträumen abgerechnet (Rechnungen, Paragons,...)? bitte um Vorlage beispielhafter Belege für die einzelnen Zeiträume.

ac) Nach der Aktenlage und der Lebenserfahrung ergibt sich eher folgendes Bild: Es wurde ursprünglich der "Schwarzeinkauf" gesondert fakturiert oder nach der Vereinbarung gar nicht fakturiert. Es sollte ja gerade keine schriftlichen Beweise für erfolgte Leistungen bzw. Lieferungen geben. Wenn dann nach Entdeckung der "Schwarzeinkäufe" versucht werden soll, zumindest die Vorsteuer aus den Zukäufen zu lukrieren und sich der damalige Verkäufer weigert, Rechnungen auszustellen, können fehlende Rechnungen nicht durch Gutschrift ersetzt werden. (...) Keinesfalls kann eine passive Nichtäußerung als Zustimmung gewertet werden. Bitte um Stellungnahme.

b) Nach der Rechtsprechung des EuGH (siehe Rs "Langhorst" C-141/96) ergibt sich aus dem vorausgesetzten Einverständnis, aus der Prüfungsbefugnis und letztlich aus dem Widerspruchsrecht des leistenden Unternehmers, dass dieser im Ergebnis als Urheber der ausgestellten Gutschrift angesehen werden kann. Daraus ist abzuleiten, dass es für eine Anerkennung eines Belegs als Gutschrift bzw. als Rechnung im dargestellten Sinn, erforderlich ist, dass eine aktive Zustimmung zur Abrechnung mittels Gutschrift gefordert werden muss und ein bloß fehlender Widerspruch zur Gutschriftserteilung nicht ausreichend ist. Bitte um Stellungnahme und ggfs um Vorlage entsprechender Nachweise.

c) Auch der VwGH hat schon wiederholt ausgesprochen, dass ein bloß fehlender Widerspruch kein Einverständnis darstellt und dass eine fehlende oder mangelhafte Rechnung nicht

einseitig durch Gutschrift ersetzt werden kann. Nach der in der Literatur vertretenen Ansicht ist auch ein stillschweigendes Einverständnis nicht ausreichend. In diesem Sinn kann auch die bloße Entgegennahme einer als Gutschrift bezeichneten Unterlage nicht als Einverständnis zur Abrechnung mittels Gutschrift gewertet werden, wenn nicht noch weitere Elemente hinzutreten. Dies muss umso mehr gelten, wenn am Beleg ein Vorbehalt angemerkt wurde. Bitte um Stellungnahme und Vorlage des Belegs mit dem angemerkten Vorbehalt "Original vorbehaltlich der Prüfung erhalten". Dieser Beleg kann allenfalls als Nachweis der Zuleitung der Gutschrift dienen. Dieser Nachweis kann aber nicht – wie bereits ausgeführt – den Nachweis der einverständlichen Gutschriftsabrechnung ersetzen. Auch die von Ihnen in der Berufung angeführte schriftliche Bestätigung der Entgegennahme durch den steuerlichen Vertreter des leistenden Unternehmers kann nur als Nachweis der Zuleistung aber keinesfalls als grundsätzliche Zustimmung der Abrechnung mittels Gutschrift gewertet werden.

3. Bitte um Nachweis der Zuleitung der gegenständlichen Gutschriften an den leistenden Unternehmer.

4. Bitte um Vorlage des Schreibens Ihres steuerlichen Vertreters vom 3. November 2003, welches mehrfach im Akt erwähnt wird.

5. Bitte um Vorlage der Tz 1 des Berichtes über die USO-Prüfung vom 29. März 2004 der BP vorgelegten vier Schriftstücke A bis D.

Mit Schreiben vom 30. September 2005 wurde der Vorhalt im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

1. Vorbemerkung

Im gegenständlichen Fall sei vor einiger Zeit eine BP durchgeführt worden in deren Zuge festgestellt worden sei, dass der Lieferant Getränkeliieferungen an F. erbracht habe, für welche Rechnungen seinerzeit nicht an F. sondern an diverse Depotkunden gestellt worden seien. Zwischen der Br und der Finanzverwaltung sei damals vereinbart worden, dass hinsichtlich jener von der BP festgestellten Mehrlieferungen die Vorsteuerbeträge grundsätzlich anzuerkennen seien. Formale Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei lediglich eine Sammelrechnung über den gesamten Feststellungsumfang, welche ihrerseits auf der durch die BP getätigten Feststellungen basiere. Siehe hiezu Beilage Informationsblatt für Gastwirte Steuerberater. Die formale Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug könne selbstverständlich auch durch Erteilung einer Sammelgutschrift als Ersatz für die Sammelrechnung hergestellt werden, wenn: 1. Der Empfänger der Gutschrift dem ihr enthaltenen Steuerbetrag nicht widerspreche und 2.1.: Der Empfänger der Gutschrift zum gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer in einer Rechnung berechtigt sei, 2.2.: Zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift ein Einverständnis darüber bestehe, dass mit

einer Gutschrift über die Lieferungen abgerechnet werde, 2.3.: Die Gutschrift die geforderten Angaben einer Rechnung enthalte, 2.4.: Die Gutschrift dem Unternehmer der die Lieferungen bewirke zugeleitet worden sei. Insbesondere 1. habe im gegenständlichen Fall der Empfänger der Gutschrift dem ihr enthaltenen Steuerbetrag nicht widersprochen. 2.1. sei der Gutschriftsempfänger zum gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer in einer Rechnung berechtigt und 2.2. bestehe zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift das Einverständnis über die Art der Abrechnung im Wege der Erteilung einer Gutschrift und 2.3. enthalte die Gutschrift die nach Maßgabe der Sondervereinbarung (zwischen der Brauerei und der seinerzeitigen Rechtslage) die geforderten Angaben einer Rechnung und 2.4. sei die Gutschrift dem Unternehmen, das die Lieferungen bewirkt habe, zugeleitet worden. Damit sei die Vorgangsweise – nachträgliche Abrechnung bzw. bei Herstellung der formellen Voraussetzung zum Vorsteuerabzug für die kausalen Lieferungen im Wege der Gutschriftserteilung und sodann folgende Vornahme des zustehenden Vorsteuerabzuges korrekt erfüllt und sei sohin steuerlich anzuerkennen.

2.: Besondere Stellungnahmen im Detail: 1. Vorlage der Gutschriften: Werde noch nachgereicht. 2. Einverständnis über die Art der Abrechnung als Gutschrift: Im gegenständlichen Fall liege der Beweis ja in Folge des schlüssigen Verhaltens sämtlicher Beteiligten vor. Anders als im Vorhalt nicht gänzlich richtig angeführt, weist Ruppe in UStG Tz 57 und 100 ausdrücklich darauf hin, dass sehr wohl eine Berichtigung einer Rechnung im Wege einer späteren Gutschrift erfolgen könne, wenn dies zwischen den Beteiligten vereinbart werde.

Wie das Lieferunternehmen die einzelnen Zeiträume seinerzeit abgerechnet habe, entziehe sich der Kenntnis des Bws. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Lieferungen, welche an F. erfolgten, an diverse Depotkunden fakturiert worden seien. Nach der zwischen der Brauerei und dem BMF geschlossenen Sondervereinbarung werde in diesem Zusammenhang ausdrücklich hingewiesen. Dieser zufolge genüge eine Sammelrechnung in Verbindung mit einer Liste der Vorsteuerermittlung durch die BP, um den Vorsteuerabzug sicherzustellen. Das Lieferunternehmen werde damit nicht weiter umsatzsteuerlich belastet, da die Lieferungen bereits schon einmal der Besteuerung unterzogen worden seien. Da diese Sondervereinbarung für alle gleich gelagerten Fälle gelte, müsse die steuerliche Behandlung in Folge des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch im gegenständlichen Fall konform erfolgen. Zu Punkt 2b: Rechtsprechung des EuGH: Aus der zitierten Rechtsprechung des EuGH sei eine aktive Zustimmung zur Abrechnung keinesfalls abzuleiten. Punkt 2c: Vorliegen des Einverständnisses: Hier werde auf die Sondervereinbarung zwischen Brauerei und dem BMF hingewiesen. Zu Punkt 3: Nachweis der Zustellung an den leistenden Unternehmer: Die Zustellung gelte als durch den Übernahmevermerk als bestätigt. Die

Zustellung an den steuerlichen Vertreter des Lieferunternehmens gelte auch als Zustellung an das Unternehmen selbst. Zu Punkt 4: Schreiben vom 3. November 2003 liege in Kopie bei. Zu Punkt 5: Im Zuge der USO-Prüfung vorgelegte Schriftstücke werden noch nachgereicht.

In der Folge fand am 8. Juni 2006 eine Änderung der Referentenbestellung gemäß § 270 Abs. 4 BAO statt und wurde die Referentin zum im gegenständlichen Fall zuständigen Referentin erklärt.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 22. Juni 2009 ein Vorhalt der Referentin ausgefertigt und ausgeführt:

"Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob eine rechtswirksame Gutschriftsabrechnung erfolgt ist. Die Referentin geht diesbezüglich vom seitens der BP festgestellten Sachverhalt aus (siehe diesbezügliche Beilage "Chronologische Aufstellung").

Es wurde demnach von Ihrer Seite eine Gutschrift erstellt und an den steuerlichen Vertreter von Anton B. übermittelt. Dieser hat das Schriftstück vorbehaltlich einer inhaltlichen bzw. betraglichen Prüfung übernommen. Ein formeller Widerspruch erfolgte nicht.

Gegen die Anerkennung der Vorsteuer aus dieser Gutschrift sprechen folgende Punkte:

1. Nach Ansicht der Referentin ist es nach dem im Dezember 2008 ergangenen VwGH-Erkenntnis (siehe Beilage) ohne Belang, ob der zugestellten Gutschrift seitens Herrn B. nicht widersprochen wurde, da jedenfalls nach den bisherigen Ermittlungen und in freier Beweiswürdigung der Referentin kein Einverständnis bestand, mit Gutschrift abzurechnen. Die Abrechnung per Gutschrift kann nicht einseitig vom Leistungsempfänger vorgenommen werden, sondern setzt Einverständnis zwischen leistenden Unternehmer und Leistungsempfänger voraus. Insbesondere kann somit nicht eine fehlende oder unvollständige Rechnung vom Leistungsempfänger einseitig durch eine Gutschrift ersetzt werden. Gleiches gilt, wenn sich der leistende Unternehmer weigert, eine Rechnung auszustellen. (vgl. Ruppe, UStG- Kommentar, KZ 99 ff zu § 11) Entgegen Ihren Ausführungen im Schriftsatz vom 30.9.2005 ist der Umstand, dass der Gutschrift nicht widersprochen wurde, nicht einer Zustimmung gleichzuhalten.

2. Gutschriften gelten nur dann als Rechnung, wenn sie alle für Rechnungen geforderten Angaben enthalten. Auch diese Voraussetzung ist nicht gegeben (insbes. Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände)

Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

Da eine mündliche Verhandlung beantragt wurde, ist aus Sicht der Referentin ein Erörterungstermin entbehrlich, insbesondere auch deshalb, weil der Sachverhalt geklärt erscheint und eine Rechtsfrage vorliegt.

Die Durchführung der mündlichen Verhandlung ist für den Herbst 2009 geplant."

Dieser wurde mit Schreiben vom 30. Juli 2009 im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

1. Natürlich habe zu jeder Zeit Einverständnis darüber geherrscht, dass die Rechnungsberichtigung im Wege der Erteilung einer Gutschrift erfolgen könne.
2. Formeller Mangel auf den Belegen: Ein wesentliches Grundprinzip der Umsatzsteuer sei ihre Aufkommensneutralität in der Unternehmerkette. Es werde auf die jederzeit mögliche Rechnungs- hier Gutschriftsberichtigung hingewiesen.
3. Zusammenfassung: Die Ansicht werde aufrechterhalten, dass in diesem Fall alle Schritte zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs korrekt und richtig gesetzt worden seien.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 23. November 2009 die mündliche Verhandlung ausgeschrieben. In der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 21. Jänner 2010 finden sich folgende Ausführungen:

"Die Referentin trägt den Sachverhalt wie folgt vor: Der Bw. stand zumindest ab 1991 in Geschäftsbeziehung mit B. Anton. Mit Prüfungsauftrag vom 15.10.2001 wurde eine Betriebsprüfung für den Zeitraum ab 1991 durchgeführt, die mit Bericht vom 28.5.2002 abgeschlossen wurde. Es kam in TZ 19 zu folgender Feststellung (gekürzte Wiedergabe):

Es wurden von B. Anton Letztverbraucher- und Wiederverkäuferlieferungen bezogen.

Die Wiederverkäuferlieferungen wurden ordnungsgemäß in den Aufzeichnungen erfasst.

Die Letztverbraucherlieferungen scheinen (Anm. der Referentin: beim Berufungswerber) weder in Einkauf noch im Verkauf in den Aufzeichnungen auf. Es wurde daher keine Betriebsausgabe und keine Vorsteuer geltend gemacht.

Die genaue Vorgangsweise wurde mehrmals verändert lt. Beilage 1 Chronologische Aufstellung. (Lieferscheine / Paragons)

Es wurden jedoch immer nur über die offiziellen Lieferungen Rechnungen an den Berufungswerber erstellt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden diese nicht erfassten Lieferungen durch pauschale Umsatzzurechnungen berücksichtigt. Eine Berücksichtigung der Vorsteuer erfolgte nicht.

Die Bescheide wurden nicht mit Rechtsmittel bekämpft.

Einwand Stb: Es war klar, dass der Vorsteuerabzug nur aus formellen Gründen nicht gewährt wurde. Materiell war dies unstrittig.

In der Folge wurden die gegenständlichen Vorsteuern in der Umsatzsteuervoranmeldung 10/2003 geltend gemacht. Es folgte eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung. Es stellte sich heraus, dass die Vorsteuern im Wege einer Gutschriftsabrechnung geltend gemacht wurden.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren ob der Vorsteuerabzug aus dieser Gutschrift zulässig ist. Die Schriftstücke weisen bei einem Gesamtbetrag von ATS 1.638.962,40 eine Umsatzsteuer von ATS 271.160,40 aus. Die Gutschriften wurden dem steuerlichen Vertreter des Anton B. übermittelt. Dieser übernahm sie vorbehaltlich der betraglichen Prüfung.

Die Beilagen 1 bis 4 wurden zum Akt genommen.

Der steuerliche Vertreter stellt fest, dass HerrB. einen Teil der Letztverbraucherlieferungen direkt an F. geliefert hat und einen Teil an "diverse Depotkonten". Nach dem Bb-Skandal gab es eine Erlassregelung wonach die Vorsteuer lukriert werden konnte. B. hat die Umsatzsteuer abgeführt. Er wusste jedoch nicht, wie viel der Letztverbraucherlieferungen tatsächlich bei F. verblieben ist.

Die Vorgangsweise der Finanzverwaltung widerspricht der Neutralität des Mehrwertsteuersystems. Dem Staat ist kein Schaden entstanden.

Zwischen den Parteien wird ein Gesprächstermin vereinbart, wo geklärt werden soll, ob einvernehmlich eine Vorgangsweise zur Lukrierung der Vorsteuer gefunden werden kann.

Die Referentin wird mit ihrer Entscheidung bis zu diesem Gespräch zuwarten."

Mit Schreiben vom 24. März 2010 wurde seitens des Bw. nochmals wie folgt Stellung genommen. In der gegenständlichen Sache habe am 17. März 2010 eine Besprechung am Finanzamt stattgefunden. Ergebnis des Gesprächs sei gewesen, dass die Finanzverwaltung von ihrem Standpunkt, eine Rechnungsberichtigung wäre nur vom Lieferanten und unter Anführung sämtlicher betroffener Rechnungsnummern möglich, nicht abweichen möchte. Dies deshalb, weil der Lieferant, Anton B., verdächtigt werde, in seinem Bereich Steuerhinterziehung betrieben zu haben. Ob zwar er durchaus für die Belange der Abgabenbehörde Verständnis aufbringe, sei er der Meinung, dass die Abgabenerhebung in Übereinstimmung mit dem Gesetz der Rechtsprechung und der herrschenden Lehre zu erfolgen habe. Genau diese Bereiche verlangen jedoch eine andere Vorgangsweise. Aus diesem Grunde werde abermals begehrt, dass dem Rechtsmittel stattgegeben werde. Es werde darauf hingewiesen, dass im Rahmen des ordentlichen Instanzenzuges ein Neuerungsverbot nicht bestehe und werde das Vorbringen wie folgt ausgedehnt:

1. Kurzzusammenfassung des Bisherigen:

1.1. Kausaler Sachverhalt: F. bezog von B. Getränkelieferungen. F. bestellte ab einem gewissen Zeitpunkt die Waren derart, dass er Herrn B. wissen ließ, dass es eine Reihe von privaten Kunden gäbe, die ständig private Feste abhielten. Für deren Zwecke würde er der Gefälligkeit halber Getränke mitbestellen. B. sollte diese Getränke an der Lieferadresse bei F. abstellen. F., so ließ er B. wissen, wollte seinerseits die Getränke an die privaten Kunden weiterleiten. Die Getränke die von F. (und daher auch auf Rechnung an F.) für dessen Gastbetrieb bestellten wurden, wurden bei B. mit dem Vermerk "mR" (sohin also mit Rechnung auf F. lautend) bestellt. Jene Getränke, die für die privaten Kunden bestellt wurden und für die F. keine Rechnung benötigte bestellte er bei B. mit dem Vermerk "ohne Rechnung" (also sohin ohne Rechnung auf F. lautend). B. sollte auf diese Weise wissen, für wen die Getränke bestimmt waren und auf welche Weise daher die Verrechnung der Lieferungen zu erfolgen gewesen wäre. Die BP stellte später fest, dass F. nicht alle Getränke, die er bei B. ohne Rechnung bestellte, für die privaten Kunden abstellen ließ sondern einen Teil dieser Waren für sein Gasthaus verwendete. Die Mengen und Werte für diese Getränke wurden von der Finanzverwaltung im Schätzungswege ermittelt und zwischen unserem Mandanten und der Finanzverwaltung einvernehmlich festgelegt. F. entrichtete daraufhin die aus diesem Prüfungsakt resultierenden Steuern termingerecht, nahm auch die Strafe, die er für sein Vergehen erhielt, vollinhaltlich an und bezahlte diese zum Fälligkeitszeitpunkt ordnungsgemäß. Nach Lage unseres Aktes (vgl. hiezu auch die entsprechenden Ausführungen der BP, womit die Sache unstrittig ist) führte B. alle Getränke die er (bestellungsgemäß) an die Adresse von F. "oR" lieferte ordnungsgemäß der Besteuerung zu, in dem er

- zum einen zeitabschnittsweise nicht für jede einzelne Lieferung Belege ausstellte (er war dazu auch nicht verpflichtet). Für die Lieferung, die B. als Lieferung an diverse Depotkunden bezeichnete, wurden allerdings jeweils monatlich zusammenfassend Sammelbelege ausgestellt, die die Grundlage für die Verbuchung und Versteuerung dieser Lieferungen bildeten (BP-Besprechungsprogramm vom 22. März 2002, Tz 4 und Ergebnis der eigenen Erhebung beim steuerlichen Vertreter von B.).
- Zum anderen für einen gewissen Zeitabschnitt für jede einzelne Lieferung an einen diversen Depotkunden (bezeichnet mit Fr) einen Paragon ausstellte den er ebenfalls monatlich zusammengefasst in die Buchung einfließen ließ und solcherart der Besteuerung zuführte.
- Um schließlich wieder zur ersten Methode zurückzukehren.

Jedenfalls wurden auf diese Weise (dies ist einsichtig) alle Lieferungen von B. ordnungsgemäß versteuert und die Steuer auch termingerecht entrichtet.

1.2. Zulässiger Vorsteuerabzug bei F. – Ansicht der Finanzverwaltung: Die Finanzverwaltung, welche im Zuge der BP bei F. neben den Bemessungsgrundlagen für die Erlöse auf die

Getränkeeinsätze und die abziehbare Vorsteuer geschätzt hat verwehrt und den Vorsteuerabzug unter Hinweis darauf, dass hierfür eine formell ordnungsgemäße Rechnung vorzulegen hätte.

1.3. Vorsteuerabzug bei F. – bisherige Vorgangsweise: Wir folgten zunächst der Ansicht der Finanzverwaltung, weil wir keine besondere Hürde in dieser Auflage erblickten und die Angelegenheit rasch einer Erledigung zuführen wollten. Die formelle Rechnungsberichtigung wurde, wie der UFS weiß, im Wege einer Gutschriftserteilung abgewickelt, was unserer Ansicht nach *expressis verbis legis* korrekt ist. Die Zweckmäßigkeit einer formellen Rechnungsberichtigung im Wege der Verrechnung, wie in Form von Gutschriften, entspricht dem praxisbezogenen Erfordernissen, zumal B. wegen der betragslichen Ausmaße der geschätzten Lieferungen an F. noch die Höhe der Schätzungen an Umsatzsteuer weiß oder wissen konnte. Denn B. wusste nicht und konnte nicht wissen, welche Menge der von ihm mit "oR" (sohin nicht mit Rechnung an F.) gelieferten Getränke letztlich von F. in dessen Bereich miteinbezogen wurden. Die Finanzverwaltung vermeint allerdings, eine derartige Vorgehensweise sei nicht rechtskonform, zumal der VwGH die Ansicht vertrete, eine Gutschriftserteilung sei nur mit dem Einverständnis des Gutschriftsempfängers möglich. Wir meinen hingegen, dass eine formelle Vorlage von berichtigten Rechnungen nicht nötig ist und verweisen dabei auf die nachstehenden Ausführungen.

2. Ergänzende Ausführungen zum bisherigen Sachverlauf: Unter nochmaligem Hinweis auf ein nicht geltendes Neuerungsverbot führen wir nunmehr in Ergänzung zum bisher Vorgebrachten wie folgt aus:

Bisher nicht erwähnt wurde insbesondere die Tatsache, dass die BP – respektive die Finanzverwaltung – die gelieferten Waren, die zunächst in der Finanzbuchhaltung bei F. nicht aufschienen, lediglich in Höhe des Nettobetrages als Betriebsausgabe anerkannte und berücksichtigte. Dies lasse den Rückschluss zu, dass die Vorsteuer auch laut BP bzw. laut Finanzverwaltung – ureigentlich abziehbar ist, denn ansonsten müssten die Betriebsausgaben mit dem Bruttobetrag berücksichtigt worden sein. Bestehe ein Widerspruch zwischen der Berücksichtigung der Ausgaben nur in Höhe des Nettowertes unter zugleichem Verwehren der hierauf entfallenden Vorsteuer. Das bedeute grundsätzlich: Wenn laut Finanzamt die Betriebsausgaben netto angesetzt worden seien, müssten auch die hierauf entfallenden Vorsteuer abziehbar sein. Nach herrschender Rechtsprechung und Lehre sei das Herstellen einer formal ordnungsgemäßen Rechnungslegung für Zwecke des Vorsteuerabzuges dann nicht von Nöten, wenn eine Schätzung durch das Finanzamt erfolge. Die Judikatur des VwGH lasse einen Vorsteuerabzug im Rahmen von Schätzungen grundsätzlich zu. Gemäß VwGH vom 23.1.1989, 88/15/0010 komme ein Abzug einer geschätzten Vorsteuer auch in Betracht, wenn

die Besteuerungsgrundlagen insgesamt geschätzt würden und der Unternehmer die Vorsteuer geltend mache (dh. Regelbesteuerung vornehme). Ruppe führe dazu im UStG, § 12 Tz 49 aus (hier wörtlich zitiert): "dass Vorsteuern ein Teil der Bemessungsgrundlage seien, für die eine Schätzung grundsätzlich in Betracht komme. Ziel des Vorsteuerabzugs sei die Wahrung der Kostenneutralität der USt im Unternehmensbereich. Schon nach den gesetzlichen Wertungen sei hierfür die Vorlage von Rechnungen keine unabdingbare Voraussetzung: Wenn der Gesetzgeber in § 14 UStG (uä. in § 13) einen Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen zulasse, räume er damit selbst ein, dass die Rechnung keine von der Sache her unverzichtbare Voraussetzung des Vorsteuerabzugs sei. Die pauschale Geltendmachung von – nicht in einer Rechnung belegten – Vorsteuern anhand allgemeiner wirtschaftlicher Erfahrungswerte sei somit – im Anwendungsbereich der entsprechenden Pauschalierungsregeln – möglich. Umsomehr sei es dann zulässig und geboten, bei individueller Schätzung der Besteuerungsgrundlagen Vorsteuern zu berücksichtigen, sofern der Unternehmer dies geltend macht und die Berücksichtigung offensichtlich der materiellen Wahrheit der Besteuerung eher entspreche als der Nichtberücksichtigung. Der Nachweis, dass eine Rechnung ursprünglich vorlag, sei bei dieser Sicht überflüssig. Die Plausibilität des Erwerbes umsatzsteuerbelasteter Leistungen müsste – ebenso wie im Bereich des § 14 – genügen. Das widerspreche auch nicht dem Gemeinschaftsrecht. Nach EuGH vom 5.12.1996, Rechtssache C 85/95 "Reisdorf", Slg-6257 können die Mitgliedstaaten in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige die original Rechnung nicht mehr besitzt, andere Beweise zulassen, aus denen sich ergibt, dass der Umsatz auf den sich der Antrag auf Vorsteuerabzug bezieht, tatsächlich stattgefunden hat. Erforderlich ist demnach nicht der Beweis, dass ursprünglich eine Rechnung vorlag sondern – systematisch zutreffender – der Nachweis, dass der Umsatz stattgefunden hat. Zweifellos tritt in solchen Fällen die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde in den Hintergrund, die objektive Beweislast trifft den Unternehmer". Die Höhe der Vorsteuern, die von F. abziehbar sind, seien von der Finanzverwaltung exakt ermittelt und zwischen unserem Mandanten und der BP einvernehmlich festgelegt und festgestellt worden. Hieraus ergebe sich und bestehe Einigkeit darüber, dass der Umsatz, auf den sich der Antrag auf Vorsteuerabzug bezieht, tatsächlich stattgefunden hat. Die Ausführungen bei Ruppe entsprechen genau der Forderung der Europäischen Gemeinschaft, die der Aufkommensneutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette absoluten Vorrang – und zwar insbesondere auch vor übertriebenen formellen Erfordernissen an die Vorlage von Rechnungen – einräume. Unbestritten und unbestreitbar hat sich die österreichische Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsübung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) zu unterwerfen.

Daher habe die steuerliche Behandlung auch im gegenständlichen Streitfall im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu erfolgen. Auch in anderen gleich- oder ähnlich gelagerten Fällen habe sich bisher die Rechtsprechung und Verwaltungsübung an der genannten Richtlinie angehalten. Wenn also feststehe, dass eine Lieferung tatsächlich stattgefunden habe, an die sich ein Vorsteuerabzug knüpfe und auch Einigkeit über die Höhe der Bemessungsgrundlage respektive die abziehbare Vorsteuer herrsche, so sei die Vorlage einer formellen Rechnung nicht mehr erforderlich, um in den Genuss des Vorsteuerabzugs gelangen zu können (vgl. die obigen Ausführungen). Die bisherige Rechtsprechung bestätigt dies. Beispielsweise wurde im Urteil UFS vom 6.9.2004, RV/0912-L/02 (Umsatz- und Gewinnzuschätzung bei einem Marktstand) der Vorsteuerabzug gewährt, weil unbestritten gewesen sei, dass dem Leistungsempfänger Rechnungen mit Umsatzsteuer zugegangen seien bzw. vom Leistungserbringer der USt unterworfen worden seien und die USt abgeführt worden sei. Die Rechtsansicht des EuGH drücke sich insbesondere auch in der Rechtsache "HE" 21.4.2005, C 25/03 aus. Hier werde betont, dass die Anforderungen an Rechnungen (Gutschriften) nicht so gestaltet sein dürfen, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen würden. Die Rechnungsvorlage sei in verfassungskonformer Auslegung (teleologische Reduktion) des § 12 UStG unter Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes kein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal. Sie diene lediglich als Beweis für die materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen (Anmerkung: laut der Zuschätzung durch die BP sei der materiell-rechtliche Tatbestand, dh. die Lieferung, erfüllt). Im Hinblick auf den Leitgedanken der Kostenneutralität der USt dürfe der Vorsteuerabzug nicht an einem Formalfehler oder an einem Fehler der Rechnung scheitern. Wir wissen nun und die Finanzverwaltung wisse, dass hinsichtlich der Lieferungen an die diversen Depotkunden Rechnungen entweder Sammelbelege oder Paragons ausgestellt worden seien. Der VwGH nehme exakt zu einem derartigen Sachverhalt prägnant Stellung (VwGH vom 20.6.1995, 91/13/0063, Hoppe, UStG, § 12 Tz 49, SWK 1995 A672): Falls bei einer Zuschätzung die Behörde den Vorsteuerabzug nicht zugesteht, müsse sie schlüssig begründen warum sie glaubt, dass Rechnungen nicht ausgestellt worden seien. Diesbezüglich liege die Beweislast bei der Behörde, wenn sie bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer aus dem Wareneinkäufen, die zu den zugeschätzten Umsätzen geführt hätten, das Recht auf Vorsteuerabzug verwehre (Beweislastumkehr!). Die Behörde könne im gegenständlichen Fall nicht schlüssig behaupten, es wären Belege nicht ausgestellt worden, wenn sie selbst nach ihrem BP-Bericht das Gegenteil niedergeschrieben habe. Die Behörde könne nach allem bisher Gesagten nicht schlüssig behaupten, B. hätte seinerseits die USt nicht abgeführt. Noch viel weniger könne sie das F. anlasten – selbst wenn sie das schlüssig behaupten könnte. Und: Die Abgabenbehörde – nicht F. – müsse beweisen, dass B. die

Umsätze nicht der Besteuerung zugeführt habe, wenn sie das behauptet. Nach Lage des Aktes bestehe kein Zweifel darüber, dass B. die USt nicht abgeführt hätte. Es entspreche daher der bisherigen Rechtsprechung, dass F. der Vorsteuerabzug zu gewähren sei. Auch dann, wenn B. die USt nicht ordnungsgemäß entrichtet habe, dürfe dies nicht F. angelastet werden. In diesem Zusammenhang werde auf die Ausführungen bei Achatz/Tumpel Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S. 145 Tz 2.2.2., verwiesen, die darauf abstellen, dass für die Gewährung des Vorsteuerabzugs die Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen maßgeblich sei. "... hatte und konnte der Leistungsempfänger keine Kenntnis vom Betrug haben, sei ihm der Vorsteuerabzug zu gewähren, unabhängig davon ob die geschuldete Mehrwertsteuer tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde". Diese von den genannten Autoren aufgestellte Forderung treffe – wenn überhaupt – exakt zu und habe für den gegenständlichen Fall jedenfalls Gültigkeit.

Anschließend an die obige beispielhafte Anführung von bisherigen Entscheidungen (UFS oder VwGH) sei (ebenso nur beispielsweise) noch das Urteil des UFS vom 3.5.2005, RV/0043-G/05 angeführt. Hier wurde ein Kaffeehaus betrieben, ohne dass jegliche Aufzeichnungen geführt worden seien. Es erfolgte eine Globalschätzung. Trotz keinerlei Aufklärung von Einnahmen oder Ausgaben wurde der Berufung im Rahmen der Vorsteuerkürzung stattgegeben. Auch in diesem Fall lagen keine Eingangsrechnungen vor, in denen die Umsatzsteuer ausgewiesen worden sei. Dennoch wurde im Rahmen der Vorsteuerschätzung auch deren Abzugsfähigkeit zugesprochen. So sei auch diese Entscheidung insbesondere in der Entsprechung der Verpflichtung, der Mehrwertsteuersystemrichtlinie Folge zu leisten, ergangen. Wenn die Finanzverwaltung einwenden sollte, dass die Belege nicht an F. sondern an diverse Depotkunden (vgl. BP-Bericht "Fr") ausgestellt worden seien und dass daher F. nie über einen Beleg verfügt hätte, ist dem entgegenzuhalten, dass F. für B. ein diverser Depotkunde war und dass die diversen Depotkunden in echte und unechte Depotkunden einzuteilen waren und sind. Dies habe die Finanzverwaltung zur Kenntnis genommen. Sie habe dieses Faktum auch geprüft und habe alldem nicht widersprochen bzw. es sogar selbst festgestellt. Daher könne nunmehr von der Finanzverwaltung nicht das Gegenteil behauptet werden.

3. Zusammenfassung und Antrag:

Es sei zwischen Finanzverwaltung und F. unstrittig und es stehe somit fest, dass Lieferungen und zwar in dem Rahmen der BP festgelegten Menge und betraglichen Höhe von B. an F. erfolgten. Es stehe auch fest, dass Belege über diese Lieferungen dereinst vorlagen. Es stehe auch fest, dass daher für diese geschätzten Vorsteuerbeträge der Abzug zu gewähren sei. Es ließe sich noch eine beträchtliche Reihe an UFS Urteilen, VwGH Erkenntnissen und EuGH Entscheidungen zur Untermauerung der Berufung anführen, die allesamt die gleiche Richtung

abzielen. Aufkommensneutralität der USt in der Unternehmerkette, keine überspitzten formalistischen Anforderungen an das Erfordernis einer Rechnungsvorlage, generelle Abzugsfähigkeit einer geschätzten Vorsteuer selbst ohne Rechnungsvorlage. Es entspräche dies der eindeutigen Rechtsvorgabe der EU, die in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie unmissverständlich Ausdruck finde und der sich die österreichische Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsübung bedingungslos zu unterwerfen habe. F. stehe daher im gegenständlichen Streitfall der kausale Vorsteuerabzug unzweifelhaft in vollem Umfang zu. Es werde daher beantragt, unseren nunmehr erfolgten ergänzenden Ausführungen zu folgen und den Vorsteuerabzug in der beantragten Höhe zu gewähren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Seitens der Referentin wurde folgender Sachverhalt festgestellt und der Entscheidung zugrunde gelegt.:

Der Bw. stand zumindest ab 1991 in Geschäftsbeziehung mit B. Anton. Mit Prüfungsauftrag vom 15.10.2001 wurde eine Betriebsprüfung für den Zeitraum ab 1991 durchgeführt, die mit Bericht vom 28.5.2002 abgeschlossen wurde. Es wurde festgestellt, dass der Bw. von B. Anton Letztverbraucher- und Wiederverkäuferlieferungen bezogen hat.

Die Wiederverkäuferlieferungen wurden ordnungsgemäß in den Aufzeichnungen erfasst.

Die Letztverbraucherlieferungen scheinen (Anm. der Referentin: beim Berufungswerber) weder in Einkauf noch im Verkauf in den Aufzeichnungen auf. Es wurde daher keine Betriebsausgabe und keine Vorsteuer geltend gemacht.

Es wurden jedoch immer nur über die offiziellen Lieferungen Rechnungen an den Berufungswerber erstellt. Die übrigen Lieferungen wurden an "div. Depotkunden" fakturiert.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden diese nicht erfassten Lieferungen durch pauschale Umsatzzurechnungen berücksichtigt. Eine Berücksichtigung der Vorsteuer erfolgte nicht.

Die Bescheide wurden nicht mit Rechtsmittel bekämpft und wurden rechtskräftig.

In der Folge wurden die nunmehr strittigen Vorsteuern in der Umsatzsteuervoranmeldung 10/2003 geltend gemacht.

Es folgte eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung.

Es stellte sich heraus, dass die Vorsteuern im Wege einer Gutschriftsabrechnung (vier Schriftstücke datiert vom 31.10.2003) geltend gemacht wurden. In diesen Schriftstücken wird angeführt:

1) RechnungsNr. FR/HÖ-001/2003: Absender F. A, Empfänger B. Anton Titel "Sammel-Storno (negativ-) Gutschrift "Für Lieferungen an mein Gasthaus, für welche die Rechnungen nicht an mich, sondern an "diverse Depotkunden" gerichtet worden sind, schreibe ich negativ gut: Gesamtbetrag lt. Finanzamt B. (Es folgt eine betragliche Darstellung)"

2) RechnungsNr. FR/HÖ -002/2003: Absender Diverse Depotkunden, Empfänger B. Anton: Titel. "Sammel-Gutschrift" Für Lieferungen, dan das Gasthaus F., für welche die Rechnungen nicht an Herrn F. sondern an uns ausgestellt wurden, schreiben wir gut: Gesamtbetrag lt. Finanzamt B (betragliche Darstellugn)"

3 und 4) Titel "Storno der Sammel-Gutschrift" und "Storno der Sammel-Storno (negativ-) Gutschrift (Belastungs-Nota)" bei ansonsten gleichen Inhalt wie 1) und 2).

Die Schriftstücke weisen bei einem Gesamtbetrag von ATS 1.638.962,40 eine Umsatzsteuer von ATS 273.160,40 aus. Als Lieferzeitraum wird angegeben 1.1.1991 bis 31.12.2001. Eine weitere Aufgliederung nach Waren, Zeiträume oder ähnliches erfolgt in der Gutschrift nicht.

Die Beträge ergeben sich aus der Umsatzzuschätzung des Finanzamtes B für den gegenständlichen Zeitraum.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren ob der Vorsteuerabzug aus dieser Gutschrift zulässig ist bzw. ob durch diese Gutschrift die ursprünglichen Rechnungen berichtigt werden und deshalb im Oktober 2003 ein Vorsteuerabzug zusteht.

Die Gutschriften wurden dem steuerlichen Vertreter des Anton B. übermittelt. Dieser übernahm sie vorbehaltlich der inhaltlichen und betraglichen Prüfung.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 11 Abs. 8 UStG 1994 ist eine Gutschrift 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.

Eine Gutschrift kann als Rechnung nach § 11 Abs. 1 nur unter den im Abs. 8 angeführten Voraussetzungen anerkannt werden.

Wird festgestellt, dass eine der im Abs. 8 angeführten Voraussetzungen nicht zutrifft, so verliert die Gutschrift ihre Eigenschaft als Rechnung (Kranich - Siegl - Waba, Mehrwertsteuer-Handbuch, Anm. 19 zu § 11, zur inhaltsgleichen Bestimmung des UStG 1972).

Die Abrechnung per Gutschrift kann nicht einseitig vom Leistungsempfänger vorgenommen werden, sondern setzt Einverständnis zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger voraus. Insbesondere kann somit nicht eine fehlende oder unvollständige Rechnung vom Leistungsempfänger einseitig durch eine Gutschrift ersetzt werden. Gleiches gilt, wenn sich der leistende Unternehmer weigert, eine Rechnung iSd § 11 auszustellen. Wie das Einverständnis hergestellt wird, ist gleichgültig. Mündliche Vereinbarung genügt; ebenso Unterwerfung unter Allgemeine Geschäftsbedingungen. Schweigen des Gutschriftempfängers ("stillschweigendes Einverständnis") wird idR nicht ausreichen. Einverständnis ist nicht dasselbe wie fehlender Widerspruch (der in § 11 vorgesehene Widerspruch betrifft erst die wirksame Gutschrift). Ob Einverständnis hergestellt wurde, ist Beweisfrage. Schriftliche Vereinbarungen sind zweckmäßig, aber nicht nötig. Zeugenbeweis ist jedenfalls zulässig (Ruppe, UStG-Kommentar, Tz. 102 zu § 11 mwN und Scheiner/ Kolacny/ Caganek, UStG-Kommentar, Anm. 187ff zu § 11). Das Einverständnis ist ein privatrechtlicher Vertrag. Auf welche Weise das Einverständnis herbeigeführt wird (zB Vertrag, sonstige Geschäftsunterlagen, allg Geschäftsbedingungen), ist gleichgültig (Kolacny - Mayer, UStG-Kommentar, Anm 22 zu § 11 mwN).

Die Gutschrift gilt nicht als Rechnung, wenn ohne Einverständnis des Leistenden mit Gutschrift abgerechnet wird. Ein solches Einverständnis wird fehlen, wenn trotz Gutschrift der Leistende eine Rechnung ausstellt ("... die Gutschrift tritt nicht an die Stelle der Rechnung"). Für Zwecke der USt schließen sich Rechnung und Gutschrift aus.

Auch Ruppe (UStG-Kommentar, 3. Auflage) führt in TZ 100 zu § 11 aus, dass die Gutschrift an die Stelle der Rechnung treten muss und demgemäß eine Abrechnung mit Gutschrift nicht in Betracht kommt, wenn ohnehin Rechnungen ausgestellt wurden.

Auf den konkreten Fall umgelegt bedeutet dies: Die Rechnungen, die ursprünglich an "div. Depotkunden" fakturiert wurden, schließen eine nachträgliche Gutschriftsausstellung über diese Lieferungen aus. Daraus, dass bereits Rechnungen ausgestellt wurden bzw. vereinbart war, eben keine Rechnungen auf den Bw. auszustellen, ergibt sich, dass keinesfalls eine Abrechnung über diese Lieferungen mit Gutschrift vereinbart war. Demgemäß lag zum damaligen Zeitpunkt auch keinesfalls ein Einverständnis zur Abrechnung mittels Gutschrift vor.

Fraglich könnte sein, ob durch die Schriftstücke vom 31.10.2003 eine Berichtigung der ursprünglichen Rechnungen erfolgt ist. Dazu wird ausgeführt:

Die ursprünglichen Rechnungen lauten auf "diverse Depotkunden". Es müsste sohin eine Berichtigung dieser Rechnung im Hinblick auf den Leistungsempfänger erfolgen.

Die vom leistenden Unternehmer vorzunehmende Berichtigung oder Ergänzung einer Rechnung kann in der Weise erfolgen, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen oder Berichtigungen vorgenommen werden oder eine berichtigte Rechnung zur ursprünglichen Rechnung ausgestellt wird. Diese Berichtigung kann auch durch eine Gutschrift erfolgen. Es kann sich jedoch eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG ergeben. Um die Rechtsfolgen einer zweiten Rechnungslegung zu vermeiden, muss der Unternehmer in der berichtigten Rechnung/Gutschrift auf die ursprüngliche Rechnung hinweisen.

Es findet sich kein Hinweis in den vorliegenden Gutschriftsabrechnungen, welche Rechnungen berichtigt werden sollen. Eine pauschale Berichtigung aller zwischen 1.1.1991 und 31.12.2001 gelegenen Lieferungen betraglich mit den von der BP festgestellten Zuschätzungen ist jedenfalls unzulässig. Eine Zuordnung des Vorsteuerabzuges zu den Belegen der Buchhaltung B. ist so unmöglich gemacht.

Dies stellt nach Ansicht der Referentin keine unzulässige Erschwerung des Vorsteuerabzugs dar.

Richtigerweise müssen die Rechnungen der Firma B. berichtigt werden, auch allenfalls durch Gutschrift, jedoch so, dass eine Zuordnung zu den einzelnen Rechnungen möglich ist.

Eine Rechnungsberichtigung ohne Bezug zu den zu berichtigenden Rechnungen ist unzulässig und geht ins Leere und kann demnach dem Bw. nicht zu dem begehrten Vorsteuerabzug verhelfen.

Die Berufung des Bw. auf die Sondervereinbarung des BMF mit der Br geht ins Leere: Bei dem zitierten Schreiben/Erlass des BMG handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den UFS bzw. VwGH beachtliche Rechtsquelle. Erlässe der Finanzverwaltung begründen keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen. (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139).

Zudem finden sich im gesamten Akt keine Nachweise dazu, dass der Lieferant der Berichtigung seiner ursprünglichen Rechnungen mit Gutschrift zugestimmt hat. Im Gegenteil: Im Schriftverkehr mit dem steuerlichen Vertreter des Lieferanten wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Kontrolle der in diesen Gutschriften enthaltenen Beträge nicht möglich sei und die Schriftstücke nur vorbehaltlich einer inhaltlichen und betraglichen Prüfung übernommen worden seien. Die vorliegenden Schriftstücke ermöglichen nach Ansicht der Referentin nicht einmal dem Lieferanten eine Zuordnung zu einzelnen Belegen/Lieferungen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (siehe Rs "Langhorst" C-141/96) ergibt sich aus dem vorausgesetzten Einverständnis, aus der Prüfungsbefugnis und letztlich aus dem Widerspruchsrecht des leistenden Unternehmers, dass dieser im Ergebnis als Urheber der ausgestellten Gutschrift angesehen werden kann. Daraus ist abzuleiten, dass es für eine Anerkennung eines Belegs als Gutschrift bzw. als Rechnung im dargestellten Sinn, erforderlich ist, dass eine aktive Zustimmung zur Abrechnung mittels Gutschrift gefordert werden muss und ein bloß fehlender Widerspruch zur Gutschriftserteilung nicht ausreichend ist. Gleiches gilt demgemäß auch für eine Rechnungsberichtigung mittels Gutschrift. Zudem muss dem Lieferanten eine Zuordnung zu einzelnen Belegen bzw. Lieferungen möglich sein, um die Angaben in der Gutschrift kontrollieren zu können. Dies ist bei Ansatz der durch die Betriebsprüfung vorgenommenen Zuschätzungen als Gutschriftsbetrag nicht möglich.

Entspricht die Rechnung, auf deren Ausstellung ein Anspruch des Abnehmers besteht, nicht den Anforderungen des § 11, so hat der Abnehmer einen Anspruch auf Ausstellung einer formgerechten Rechnung (§ 11 Abs. 1), den er notfalls im Zivilrechtsweg durchsetzen muss. (vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG, 3. Auflage, RZ 41/1 zu § 11)

Wenn auf die Europarechtswidrigkeit der Versagung des Vorsteuerabzuges im konkreten Fall hingewiesen wird, wird festgestellt:

Nach der 6. EG-RL ist die Bindung des Vorsteuerabzuges an den Besitz einer Rechnung, die bestimmte Angaben enthält zulässig; die formalen Anforderungen an die Rechnung dürfen jedoch nicht so gestaltet sein, dass die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug damit praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird (Ruppe, UStG-Kommentar, Tz. 11 zu § 12 mwN).

Der EuGH hat im Urteil vom 29.4.2004, Rs. C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, auf die Vorlagefrage geantwortet, dass der Steuerpflichtige nach der 6. MWSt-RL den Vorsteuerabzug für den Erklärungszeitraum vorzunehmen habe, in dem beide nach Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Richtlinie erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind, nämlich einerseits, dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde (womit das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 der Richtlinie entstanden ist), und andererseits, dass der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung oder eines als Rechnung zu betrachtenden Dokumentes ist, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als an die Stelle der Rechnung tretend angesehen werden kann.

Gerade aus dem letzten Teilsatz ist aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates implizit zu entnehmen, dass der Vorsteuerabzug erst in jenem Erklärungszeitraum ausgeübt werden kann, in dem der Steuerpflichtige über eine Rechnung verfügt, die auch Angaben über Art und Umfang der Leistung enthält, da erst in einem solchen Fall eine Rechnung im Sinne der maßgeblichen nationalen Bestimmung (§ 11 Abs. 1 UStG 1994) vorliegt. Weiters hat der EuGH im genannten Urteil zum Ausdruck gebracht, dass die Abhängigkeit der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechtes vom Besitz einer - nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MWSt-RL ausgestellten, also den jeweiligen nationalen Bestimmungen entsprechenden - Rechnung dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer entspreche und auch keineswegs gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoße, weil einerseits dieses Erfordernis im Einklang mit einem der Ziele der 6. MWSt-RL, nämlich die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen, stehe und andererseits die Zahlung für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen und damit die Abführung der Vorsteuer regelmäßig nicht vor Erhalt einer Rechnung erfolge.

Nach Ansicht der Referentin sind die seitens der Finanzverwaltung im gegenständlichen Fall gestellten Anforderungen an die Rechnungsberichtigung nicht derart, dass sie einen Vorsteuerabzug übermäßig erschweren oder unmöglich machen, es soll lediglich sichergestellt sein, dass der Vorsteuerabzug beim Bw. betragsmäßig (im Sinne der Mehrwertsteuerneutralität) mit den vom Lieferanten B. in Rechnung gestellten Umsatzsteuer übereinstimmt und eine diesbezügliche Kontrolle möglich ist. Aufgrund der vorliegenden Schriftstücke ist dies nicht möglich.

Würde man den Ausführungen des Berufungswerbers folgen, wären alle formellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bedeutungslos, wenn feststeht, dass die Lieferungen erfolgt sind. Genau das ist jedoch dem UStG nicht zu entnehmen und entspricht auch nicht der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH. Die Durchführung einer Rechnungsberichtigung beim Lieferanten ist nicht unzumutbar.

Die Rechtsfolgen der fehlenden Rechnung treten beim Bw. unabhängig davon ein, ob die Finanzverwaltung den Verdacht hegt, dass der Lieferant die Umsatzsteuer nicht zur Gänze abgeführt hat. Auf seine diesbezügliche "Gutgläubigkeit" kann sich der Bw. jedoch nach Ansicht der Referentin nicht berufen, da er mit seinem Lieferanten ja "Schwarzlieferungen" vereinbart hatte und jedenfalls keine auf ihn ausgestellten Rechnungen wollte.

Ergänzend wird noch ausgeführt:

Selbst wenn man jedoch unterstellen würde, dass eine ordnungsgemäße Gutschrift vorliegt, so ist der Vorsteuerabzug aus folgendem Grund zu verwehren:

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 normiert u.a.:

Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist.

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;
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.
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4 UStG 1994) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag

Die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 für eine Rechnung erschöpfend aufgezählten 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). Die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. gehen demnach ins Leere.

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).

Durch das Abstellen auf eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 soll eine verwaltungsökonomische und praktikable Kontrolle der Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger einerseits und der steuerlichen Erfassung beim Leistungserbringer andererseits sichergestellt werden. Dabei ist die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung im Sinne der genannten Bestimmung nicht als unsachlich zu beurteilen, da der Leistungsempfänger auf die Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung dringen kann.

In der gegenständlichen Gutschrift fehlen folgende Rechnungsmerkmale:

Die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände und der Tag bzw. die Tage der Lieferung.

Wenn auf die Möglichkeit der Berichtigung hingewiesen wird, ist dem entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Berufungsverfahren der Vorsteuerabzug im Zeitraum 10/2003 zu beurteilen ist und in diesem Zeitraum keine formell richtige Gutschrift oder Rechnung vorlag.

Verletzung des Prinzips der Wettbewerbsneutralität

Der Hinweis des Bw. auf die durch den EuGH und VwGH gestützte Systematik der Umsatzsteuer, wonach Unternehmer in der Unternehmerkette von der Umsatzsteuer entlastet sein müssen, mag grundsätzlich richtig sein. Die Vorschriften und Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (§§ 11, 12 UStG 1994) müssen dabei allerdings erfüllt werden. Dies ist hier nicht geschehen.

Es liegen keine formal richtigen Rechnungen/Gutschriften vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigen würden.

Wenn darauf hingewiesen wird, dass die Vorsteuer bereits bei den Jahresbescheiden im Zuge der BP zugeschätzt hätte werden müssen (so in den Ausführungen des Schriftsatzes vom 24. März 2010), so wird darauf hingewiesen, dass diese Frage nicht verfahrensgegenständlich ist und diesbezügliche Ausführungen demnach unterbleiben. Die gegenständlichen Bescheide wurden rechtskräftig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Mai 2010