



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/2651-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch H&L Barghouty Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/2, vom 31. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 12. Jänner 2006 betreffend Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer im Jahr 2005 durchgeführten, ua auch die Umsatzsteuer des Streitjahres 2001 umfassenden, abgabenbehördlichen Prüfung der berufungswerbenden Personengesellschaft (in Folge: Berufungswerberin) wurden hinsichtlich einer Eingangsrechnung, welche den Großteil der im Jahr 2001 geltend gemachten Vorsteuerbeträge ausmachte (962.000 S), ua folgende Feststellungen getroffen (alle Beträge in Schilling):

„Tz 2.1.1 Aus der Eingangsrechnung der Fa. [R] Warenhandelsgesellschaft vom 6.10.2001 geht hervor:

Anzahl	Beschreibung	Preis/Einheit	Total
1	Einrichtung Trillerpark	1.330.000,00	1.330.000,00
1	Einrichtung St. Pölten	1.230.000,00	1.230.000,00
1	Einrichtung Graz	1.230.000,00	1.230.000,00

1	Einrichtung Neunkirchen	1.020.000,00	<u>1.020.000,00</u>
		Zwischensumme	4.810.000,00
		20 % MwSt	<u>962.000,00</u>
		Summe	5.772.000,00

Dieser Eingangsrechnung sind 4 Blätter beigefügt, jedes dieser Blätter ist mit der Nummer 1 versehen und hat folgendes zum Inhalt:

Seite 1/Trillerpark

Seite 1/St. Pölten

Wandregale	89 m	Wandregale	77 m
Gondelregale	35 m	Gondelregale	m
Kleiderständer		Kleiderständer	
Rundig	42 Stk	Rundig	25 Stk
II Förmig	1 Stk	II Förmig	15 Stk
I Förmig	6 Stk	I Förmig	4 Stk
Rollwangen	119 Stk	Rollwangen	127 Stk
Palettenkäschen	36 Stk	Palettenkäschen	13 Stk
Einkaufswagen	95 Stk	Einkaufswagen	85
Karten,Brille,2Fachige Tisch	1 Stk	Karten,Brille,2Fachige Tisch	2 Stk
Paletten	278 Stk	Paletten	249 Stk
Kassentisch	3 Stk	Kassentisch	3 Stk
Handscanner	2 Stk	Handscanner	2 Stk
Trennung	1 Stk	Trennung	1 Stk
Hubwagen	4 Stk	Hubwagen	2 Stk
Bodenwaschmaschine	1 Stk	Kühlhaus	1 Stk
Wechskabine	2 Stk	Tresor	1 Stk
Tisch+Schränk	1 Set	Tisch	1 Stk
Mikrowelle	1 Stk	Mikrowelle	1 Stk
Tresor	1 Stk	Wechskabine	1 Stk
Seite 1/Graz		Seite 1/NK	
Wandregale	25 m	Wandregale	48 m
	29 m		m
Gondelregale	41 m	Kleiderständer	

Kleiderständer		Rundig	4 Stk
Rundig	16 Stk	II Förmig	15 Stk
II Förmig	4 Stk	I Förmig	7 Stk
I Förmig	1 Stk	Rollwangen	117 Stk
Rollwangen	98 Stk	PalettenKäschen	45 Stk
PalettenKäschen	31 Stk	Einkaufswagen	30
Einkaufswagen	32 Stk	Karten,Brille,2 Fachige Tisch	3 Stk
Karten,Brille,2 Fachige Tisch	6 Stk	Paletten	363 Stk
Paletten	310 Stk	Kassentisch	2 Stk
Kassentisch	2 Stk	Handscanner	2 Stk
Handscanner	2 Stk	Trennung	1 Stk
Trennung	1 Stk	Hubwagen	2 Stk
Hubwagen	3 Stk	Tisch	1 Stk
Stabler	1 Stk	Wechs kabine	1 Stk
Tresor	1 Stk	Tresor	1 Stk
Tisch	1 Stk		

[...]

Tz. 2.2.1

Aus der Eingangsrechnung der Fa. [R] Warenhandelsgesellschaft vom 6.10.2001 an das geprüfte Unternehmen [...] geht die für das Vorliegen einer Rechnung gem. § 11 geforderte Menge und die handelsübliche Bezeichnung der Ware eindeutig nicht hervor.

Dieser Eingangsrechnung wurden vier Blätter angeschlossen, aus denen eine Auflistung von Gegenständen hervorgeht [...]; ob sich jedoch die Gegenstände auf der Liste auf die ‚Einrichtung‘ lt. Eingangsrechnung beziehen, geht mangels entsprechendem Hinweis (auf der Eingangsrechnung müßte ein Hinweis auf Beilagen ersichtlich sein) nicht zweifelsfrei hervor.

Auch aus dem vorgelegten Kaufvertrag vom 1.10.2001 gehen die für den Vorsteuerabzug geforderten Angaben (handelsübliche Bezeichnung, usw) nicht hervor [...].

Insgesamt wurde daher durch die Betriebsprüfung festgestellt, dass bisher eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung an das geprüfte Unternehmen nicht vorliegt.

In einer Vorbesprechung mit dem persönlich haftenden Gesellschafter des geprüften Unternehmens wurde diesem diese Feststellung mitgeteilt, worauf dieser anbot, innerhalb eines überschaubaren Zeitraums eine berichtigte Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, vorzulegen.

[...]

Tatsächlich wurde einige Woche später (August 2005) durch den persönlich haftenden Gesellschafter des geprüften Unternehmens [eine neue Rechnung vorgelegt].

[...]

Zusammenfassend wird daher durch die Betriebsprüfung festgestellt, dass die behaupteten Sachverhalte und vorgelegten Unterlagen für das Vorliegen einer ‚ordnungsgemäß berichtigten Rechnung‘ nicht ausreichen.

Selbst bei Vorliegen einer ordnungsgemäß berichtigten Rechnung würde ein in Anspruch genommener Vorsteuerabzug erst zum Zeitpunkt des Eintritts der Änderung (= das Vorliegen der berichtigten Rechnung – ‚wäre‘ hier August 2005 – [aufgrund Erhebungen der Betriebsprüfung existierte zu dem Zeitpunkt das rechnungsausstellende Unternehmen bereits länger nicht mehr]). Aber August 2005 ist eindeutig nicht Prüfungszeitraum des geprüften Unternehmens.

Durch die Betriebsprüfung wird daher für den Prüfungszeitraum zusammenfassend festgestellt, dass für die vorgelegte Eingangsrechnung der Fa. [R] Warenhandelsgesellschaft vom 6.10.2001 an das geprüfte Unternehmen die Voraussetzungen gem. § 12 UStG in Höhe von S 962.000,00 (d.s. € 69.911,27) mangels Vorliegen einer Rechnung gem. § 11 UStG nicht gegeben sind und eine durch den Aussteller der Rechnung ordnungsgemäß berichtigte Rechnung (siehe dazu [im Bericht umfassend dargestellte] Ausführungen weiter oben) bisher nicht vorgelegt wurde.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und erließ am 12. Jänner 2006 ua einen nach Wiederaufnahme des Verfahrens neuen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001, in welchem es den Vorsteuerbetrag aus der prüfungsgegenständlichen Eingangsrechnung nicht anerkannte.

In der sich ua gegen diesen Umsatzsteuerbescheid 2001 richtenden Berufung vom 31. März 2006 bringt die Berufungswerberin erstmalig vor, alternativ zur Rechnungsberichtigung mittels Gutschriftenverrechnung den Umsatz mit der [R] Warenhandelsgesellschaft abwickeln zu wollen.

Hierzu führte das Prüforgan in seiner Stellungnahme vom 16. Oktober 2006 ua folgendes aus:

„[...]“

Das rechnungsausstellende Unternehmen [R] ist derzeit im Firmenbuch gelöscht und der einzige bekannte Machthaber dieses Unternehmens aus Österreich ausgewiesen und unbekannten Aufenthalts. Für die Gutschriftenabrechnung ist vor der Abrechnung das Einverständnis über diese Vorgangsweise zwischen leistendem und empfangendem Unternehmen herzustellen. Im vorliegenden Fall ist das Einverständnis aber auch nachher nicht herstellbar, weil das leistende Unternehmen nicht mehr existiert. Eine Gutschrift muss auch dem leistenden Unternehmen zugeleitet werden. Dies ist ebenfalls nicht möglich. Eine Gutschriftenabrechnung ist nicht gestattet, wenn eine Rechnung ausgestellt wurde. Eine fehlende oder unvollständige Rechnung darf durch den Leistungsempfänger nicht einseitig (nur das ist im vorliegenden Fall möglich) durch eine Gutschriftenabrechnung ersetzt werden. Selbst unter der Annahme, dass nachträglich alle Voraussetzungen für eine Gutschriftenabrechnung erbracht werden könnten, könnte diese Korrektur erst ‚laufend‘ (jetzt) erfolgen und eine entsprechende umsatzsteuerliche Berücksichtigung erst wieder laufend (jetzt) stattfinden.

[...]"

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Im seit 1. Februar 1997 bestehenden Firmenbucheintrag der Berufungswerberin scheint als Geschäftszweig „Handel“ auf. Gemäß den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung vermochte die Berufungswerberin im Zuge mehrmaliger Befragungen zum Unternehmensgegenstand keine klaren Angaben zu machen: „Diese Ausführungen zu den zahlreichen ‚Unternehmensgegenständen‘ waren nicht nur nicht nachvollziehbar und dem Inhalt nach unverständlich, sondern wurden auch durch keinerlei Geschäftspapiere oder andere geeignete Unterlagen belegt“.

Die von der [R] Warenhandelsgesellschaft erhaltene prüfungsgegenständliche Eingangsrechnung der Berufungswerberin vom 6. Oktober 2001 beinhaltete lediglich Sammelbegriffe in der Art „Einrichtung [Ort]“. Auf dieser Eingangsrechnung fand sich kein Hinweis auf etwaige Beilagen. Die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung analysierten Blätter, welche der Eingangsrechnung beigefügt waren, enthalten ebenso lediglich Sammelbegriffe in der Art bestimmter Einrichtungsgegenstände, jedoch ansonsten keine näheren Bezeichnungen oder Beschreibungen der gelieferten Gegenstände.

Während der verfahrensgegenständlichen abgabenbehördlichen Prüfung wurde im August 2005 vom persönlichen haftenden Gesellschafter eine berichtigte Rechnung vorgelegt, die ihrerseits wiederum Gegenstand behördlicher Ausführungen wurde.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die vorliegende Berufung rechtlich erwogen:

Gemäß [§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994](#) in der hier maßgeblichen Fassung des BGBl I 59/2001, kann ein Unternehmer ua die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

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

[§ 11 UStG 1994](#) in der zitierten Fassung lautete auszugsweise:

„(1) 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. Bei Lieferungen oder sonstigen 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
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

[...]

(2) Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Stellt der Unternehmer für steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen eine Rechnung aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist [§ 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung](#) anwendbar.

Als handelsübliche Bezeichnung kann jede im allgemeinen Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung angesehen werden. Das Gesetz normiert die entsprechende Bezeichnung der Ware in der Rechnung, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen (vgl VwGH 28.5.1998, [96/15/0220](#)). Ob auch Sammelbezeichnungen dem Erfordernis entsprechen, „Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände“ anzuführen, hängt von den Umständen des Einzelfalles, wie etwa der jeweiligen Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäfts und insbesondere dem Wert der einzelnen unter einer Sammelbezeichnung erfassten Ware, ab (VwGH 23.2.2005, [2001/14/0002](#)).

Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Angaben zum tatsächlichen Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin sind die in der strittigen Eingangsrechnungen verwendeten Bezeichnungen „Einrichtung [...]“ jedenfalls nicht geeignet, die Erfordernisse des [§ 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994](#) zu erfüllen.

Ob in Zusammenschau mit der Auflistung weiterer Sammelbegriffe in den dargestellten Beilagen zu der strittigen Eingangsrechnung – wenn auch dort bereits in konkretisierter Form – die Vorgaben des [§ 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994](#) erfüllt wurden, kann im vorliegenden Fall dahingestellt bleiben, da es der Eingangsrechnung jedenfalls an dem in [§ 11 Abs 2 UStG 1994](#) geforderten Hinweis auf sie ergänzende Beilagen mangelt.

Enthält nun aber eine Urkunde nicht die von [§ 11 UStG 1994](#) geforderten Angaben, ist sie auch nicht als Rechnung iSd § 11 leg cit anzusehen und fehlt es aus der Sicht des Leistungsempfängers an einer wesentlichen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (siehe die bei *Ruppe/Achatz, UStG*⁴, § 12 Tz 43 dargestellte Judikatur des VwGH).

Eine Ergänzung oder Berichtigung der Rechnung durch den Empfänger kann einen dem Aussteller zuzureichenden Mangel nicht heilen. Berichtigungen und Ergänzungen der Rechnung durch den Aussteller sind indes jederzeit möglich. Zum Vorsteuerabzug berechtigen solche Rechnungen jedoch jedenfalls erst ab dem Zeitpunkt der Richtigstellung oder Vervollständigung (ex nunc) und nicht rückwirkend (vgl VwGH 28.5.1998, [96/15/0220](#) mwN; VwGH 16.12.1998, [96/13/0202](#); VwGH 23.3.1999, [99/14/0023](#); VwGH 20.4.2006, [2004/15/0113](#); VwGH 2.9.2009, [2008/15/0065](#); vgl auch EuGH 29.4.2004, [C-152/02](#), *Terra Baubedarf*, sowie *Ruppe/Achatz, UStG*⁴, § 12 Tz 57 mwN; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON², § 12 Rz 42).

Vor diesem Hintergrund vermag die im gegenständlichen Fall im August 2005 vorgelegte „berichtigte Rechnung“ jedenfalls für das berufungsgegenständliche Jahr 2001 keine rückwirkende Grundlage für einen Vorsteuerabzug zu liefern. Aus diesem Grunde kann es auch im vorliegenden Fall dahingestellt bleiben, ob den – schlüssigen und in der Berufung unwidersprochen gebliebenen – Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Nichtanerkennung der „berichtigten Rechnung“ zu folgen ist oder nicht.

Gemäß [§ 11 Abs 8 Z 3 UStG 1994](#) muss auch eine Gutschrift die in § 11 Abs 1 leg cit genannten Voraussetzungen erfüllen, um als Rechnung anerkannt zu werden. Ebenso wie eine berichtigte Rechnung vermag auch eine berichtigte Gutschrift keinen rückwirkenden Vorsteuerabzug zu begründen, weshalb das erstmalig in der Berufung erstattete diesbezügliche Vorbringen der Berufungswerberin im Hinblick auf das gegenständliche Berufungsjahr 2001 ebenso ins Leere geht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Mai 2012