



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Reinhold Haring und Mag. Natascha Marth über die Berufung des Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und BeratungsgesmbH., 7400 Oberwart, Wienerstraße 9-11, vom 14. September 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oberwart vom 13. August 2001 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1994 nach der am 7. März 2005 in 7400 Oberwart, Prinz Eugen-Straße 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr W.J. (Berufungswerber, Bw.) ist Immobilienmakler und betreibt ein Buffet.

Die Veranlagung für die Jahre 1993 und 1994 erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Die Umsatzsteuer wurde wie folgt festgesetzt (Schillingbeträge):

	1993	1994
Steuerpflichtige Umsätze	2.168.567,21	8.322.383,28
Vorsteuer	-1.165.913,60	-539.309,04
Überschuss/Zahllast	-779.614,00	1.578.407,00

Im Zuge einer Betriebsprüfung der Jahre 1992 bis 1997 wurde neben anderen – nicht strittigen - Feststellungen ein Teil der für 1993 und 1994 geltend gemachten Vorsteuer nicht anerkannt. Unter Tz. 19 des Betriebsprüfungsberichtes vom 14. August 2001 wird dazu ausgeführt:

Es sei eine Rechnung der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. vom 1. Dezember 1993 über 4.215.000,00 S zuzüglich 843.000,00 S USt betreffend eine Haussanierung in W.,

vorgefunden worden. In den Buchhaltungsunterlagen habe sich noch eine weitere gleichlautende Rechnung vom 1. Dezember 1994 befunden. Die beiden Rechnungen unterscheiden sich nur insofern, als in der ersten Rechnung für Verputzarbeiten 100.000 S und für Malerarbeiten 110.000 S angesetzt sind und in der zweiten Rechnung für Verputzarbeiten 210.000 S und für Malerarbeiten 0 S.

Der Rechnungsbetrag der zweiten Rechnung sei nicht als Aufwand und die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend gemacht worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich um eine Scheinrechnung, wobei es dem Unternehmer überlassen worden sei, welche Rechnung er verwenden wolle.

Die Auftragsvergabe sei mündlich erfolgt.

Es fehle außerdem in der Rechnung die Angabe des Leistungszeitraumes. Da die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. am 20. Oktober 1995 amtswegig im Firmenbuch gelöscht worden sei, sei auch eine Nachholung der Angabe des Leistungszeitraumes nicht möglich.

Es seien vom Bw. laufend Anzahlungen an die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. geleistet worden, welche in der Rechnung nicht vermerkt worden seien.

Darüber hinaus sei nach den Feststellungen des Betriebsprüfers die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. gar nicht in der Lage gewesen, die in der Rechnung angeführten Arbeiten (wie zB Bauspenglerarbeiten, Dachdeckerarbeiten, Fliesen-, Platten- und Mosaiklegearbeiten, Zimmermeisterarbeiten, Malerarbeiten, Gas-, Sanitär- und Heizungsarbeiten, E-Arbeiten, Terrazzoarbeiten) zu erbringen.

Der Geschäftsführer Ing. Franz B. habe am 1. September 1999 angegeben, die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. habe lediglich $\frac{3}{4}$ der in der Rechnung vom 1. Dezember 1993 angeführten Arbeiten erbracht. Die restlichen Arbeiten seien von der Nachfolgefirma erbracht worden. Weiters habe er auch Blankorechnungen geschrieben und seinen Firmenstempel einigen Firmen geborgt.

Der Betriebsprüfer habe aus den angeführten Gründen Zweifel an der Leistungserbringung durch die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH.. Insbesondere wegen des fehlenden Leistungszeitraumes und der unrichtigen Angabe des Leistungsumfanges werde daher die Vorsteuer von 843.000 S nicht als abzugsfähig anerkannt.

Auch folgende Vorsteuerbeträge (Schillingbeträge) aus weiteren Rechnungen der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. aus dem Jahr 1994 wurden vom Betriebsprüfer nicht anerkannt, da der Leistungszeitraum nicht ausgewiesen wurde:

10. Jänner 1994	11.811,00
10. Jänner 1994	12.352,00
10. Jänner 1994	2.556,00
18. Februar 1994	2.396,00

13. März 1994	1.927,00
April 1994	76.224,60
24. April 1994	40.000,00
13. Mai 1994	3.973,00
21. Juni 1994	712,00
Gesamte Vorsteuer	151.951,60

Von der Vorsteuer laut Erklärung des Bw. wurde daher 1993 ein Betrag von 843.000 S und 1994 ein Betrag von 151.951,60 S abgezogen.

Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommen- und Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer 1993 und 1994 wurde wie folgt festgesetzt:

	1993	1994
Steuerpflichtige Umsätze	2.292.167,21	8.451.483,28
Vorsteuer	-322.913,60	-387.357,44
Überschuss/Zahllast	75.746,00	1.232.575,00

Der Bw. brachte gegen beide Umsatzsteuerbescheide eine Berufung ein, in welcher erläutert wird, dass die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. als Bauführer und Generalunternehmer für den Bw. tätig gewesen sei. Sie hatte sämtliche Instandsetzungsarbeiten am Gebäude in W., durchzuführen, wobei Akontozahlungen vereinbart gewesen seien. Die Abrechnung der geleisteten Arbeiten sei mit Rechnung vom 1. Dezember 1993 vorgenommen worden. Die vorerst an den Bw. übermittelte Rechnung habe ein falsches Rechnungsdatum aufgewiesen. Nach Urgenz sei seitens der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. eine Rechnung mit dem richtigen Datum, nämlich dem 1. Dezember 1993 ausgestellt worden. Um den Irrtum zu dokumentieren, sei eine Kopie der ursprünglichen Rechnung mit dem falschen Datum der richtigen Rechnung beigeheftet worden. Die Originalrechnung vom 1. Dezember 1993 sei auch durch den Geschäftsführer Ing. Franz B. persönlich abgezeichnet.

Im übrigen seien im Jahr 1999 dem Betriebsprüfer berichtigte Rechnungen übergeben worden. Darin sei der Leistungszeitraum durch den Geschäftsführer der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. Design genau angeführt und bestätigt.

Es seien somit sämtliche gesetzlich geforderte Merkmale einer Rechnung erfüllt, um den Vorsteuerabzug zu rechtfertigen. Nach Meinung des Bw. sei eine Nachholung der Angabe des Leistungszeitraumes sehr wohl möglich. Denn bei Löschung einer Firma bestehe laut VwGH vom 20.11.1996, 95/15/0179, die Rechtspersönlichkeit solange fort, als noch Abwicklungsbedarf bestehe. Der amtswegigen Löschung im Firmenbuch (damals Handelsregister) komme nur deklarative Wirkung zu. Nach Lehre und Rechtsprechung erlösche eine GesmbH. erst mit ihrer Vollbeendigung, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden sei. Der vormalige Geschäftsführer hätte als geborener Liquidator fungiert und die Rechnungen berichtigt (*Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, S 698*).

Solche geborene Liquidatoren seien gemäß § 80 Abs. 1 BAO Vertreter der Gesellschaft in Liquidation. Den Geschäftsführer treffe auch unter den in § 9 Abs. 1 BAO umschriebenen Voraussetzungen eine abgabenrechtliche Haftung.

Im Betriebsprüfungsbericht sei unter Hinweis auf eine Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. vom 1. September 1999 behauptet worden, die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. sei nicht in der Lage gewesen, die in der Rechnung angeführten Arbeiten zu erbringen. Den Anträgen des Bw. auf Einsichtnahme in diese Niederschrift und auf nochmalige Einvernahme des Ing. Franz B. in Anwesenheit des Bw. wurde seitens der Betriebsprüfung nicht nachgekommen.

Der Betriebsprüfer habe auch die Behauptung aufgestellt, dass die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. nicht das zur Leistungserbringung notwendige Personal angestellt habe. Ob diverse Subunternehmen herangezogen worden seien, sei nicht überprüft worden.

Gemäß § 183 BAO hätte die Finanzverwaltung einer neuerlichen Einvernahme des Geschäftsführers der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. zustimmen müssen, dies vor allem deswegen, da der Bw. sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt habe.

Festzuhalten sei, dass wegen des Grundsatzes des Parteiengehörs den Parteien vor Erlassung des abschließenden Bescheides Gelegenheit zu geben ist, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich zu äußern. Daher hätte das Einvernahmeprotokoll dem Bw. in Kopie ausgehändigt werden müssen, um im Rahmen der abschließenden Schlussbesprechung dem Bw. die Möglichkeit zu bieten, Stellung zu nehmen. So sei es dem Bw. nur mehr möglich gewesen, durch Vorlage des Bauaktes bzw. diverser Baubescheide genauestens den Leistungszeitraum und die durchgeführten Arbeiten zu dokumentieren. Sämtliche Bescheide betreffend den Umbau und Sanierung des Objektes in W., sehen die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. als Bauführer vor. Was daher in der Niederschrift vom 1. September 1999 mit lediglich drei Viertel der in der strittigen Rechnung abgeführten Arbeiten gemeint sei, könne auf Grund der Dokumentation der Bauakte nicht nachvollzogen werden.

Mit diesem vorgelegten Bauakt, welcher im Betriebsprüfungsbericht keinerlei Erwähnung finde, habe der Bw. die diversen Leistungszeitpunkte und vor allem die Leistungszeiträume sehr wohl dokumentiert. In *Ruppe*, Kommentar zum UStG 1994, wird ausgeführt, dass es unsachlich wäre, mit der Sanktion des Vorsteuerabzuges zu reagieren, wenn der Leistungszeitpunkt bzw. Leistungszeitraum unschwer auf eine andere Weise ermittelt werden könne. Auch durch Befragung der Hausparteien ließe sich der Leistungszeitraum des Umbaus in W., unschwer nachvollziehen. Jedoch auch der Antrag auf Einvernahme der Hausparteien sei von der Betriebsprüfung abgelehnt worden.

All die genannten Umstände würden die vorgefasste Meinung der Betriebsprüfung dokumentieren.

Abschließend weist der Bw. darauf hin, dass das Prinzip der Kosten- bzw. Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich zu den leitenden Prinzipien des Umsatzsteuergesetzes gehöre. Auf der anderen Seite seien Vorkehrungen für eine praktikable Kontrolle der Vorsteuerabzugsberechtigung zu schaffen. In vielen Fällen könne aber der Nachweis der übrigen materiellrechtlichen Anspruchsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug auch ohne Vorlage einer fehlerfreien Rechnung erbracht werden. Bei Ausschluss des Vorsteuerabzuges, weil die Rechnung nicht im Detail den Formvorschriften des § 11 UStG 1972 entspreche, obwohl die materiellen Anspruchsvoraussetzungen erfüllt seien, verletze dies das Verhältnismäßigkeitsgebot. Denn der Leistende schulde seinerseits die Umsatzsteuer auch ohne Ausstellung einer formgerechten Rechnung.

In Hinblick auf den Leitgedanken der Kostenneutralität der Umsatzsteuer dürfe daher der Vorsteuerabzug nicht an etwaigen Formalfehlern der Rechnungslegung scheitern. Eine Beweisführung durch andere Beweismittel, wie Bestätigung des Leistungszeitraumes durch den geborenen Liquidator sowie durch Vorlage des Bauaktes müsse zulässig sein.

In einer Stellungnahme zur Berufung weist der Betriebsprüfer wiederholt darauf hin, dass sich die beiden strittigen Rechnungen nicht nur durch das Datum, sondern auch in den Positionen „Verputzarbeiten“ und „Malerarbeiten“ unterscheiden. Dieser Widerspruch habe in der Berufung nicht aufgeklärt werden können.

Die Berufungsausführungen über die Beiheftung der zweiten Rechnung mit Datum 1. Dezember 1994 in Kopie entspreche nicht den Tatsachen, da beide Rechnungen getrennt im Original abgelegt und unterzeichnet gewesen seien.

Daraus sei zu schließen, dass aus den Fakturen vom Auftraggeber nach Belieben ausgewählt werden konnte.

Der nachträglich bestätigte Zeitraum stehe in Widerspruch zu den Aussagen des Rechnungsausstellers, wonach von der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. nur ca. drei Viertel der fakturierten Leistungen erbracht worden seien. Dass es sich bei der ausführenden Firma um einen Generalunternehmer handle, gehe aus den der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen nicht hervor. Lediglich die Schlosserarbeiten seien laut Geschäftsführer Ing. Franz B. von einer Fremdfirma erbracht worden.

Wie die anderen, in der Rechnung angeführten Arbeiten von der Baufirma erbracht werden könnten, bei der im Jahr 1993 kein einziger Arbeiter ganzjährig und einige Arbeiter nur kurzfristig beschäftigt gewesen seien, habe nicht erklärt werden können.

Ein Bauakt, aus dem sich der Leistungszeitraum allzu leicht ableiten lässt, sei während der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden. Dem Betriebsprüfer seien lediglich die Kopien einiger

Bescheide übergeben worden, aus denen sich der Leistungszeitraum aber keineswegs ableiten lasse.

Nach Einbringung der Berufung sei der Bw. aufgefordert worden, den erwähnten Bauakt vorzulegen. Es seien daraufhin im wesentlichen nur die bereits bekannten Bescheide und Bewilligungen eingebracht worden. Aus diesen Bescheiden sei ersichtlich, dass Ing. Franz B. den Baubewilligungsbescheid am 11. Juni 1993 übernommen habe. Dies widerspreche dem nachträglich in der Rechnung angemerkten Leistungszeitraum März – November 1993. Aufzeichnungen über Bauleistungen und Baufortschritt seien nicht vorgelegt worden.

Das Ansuchen um Erteilung einer Benützungsbewilligung stamme vom 9. Juni 1994, die am 16. September 1996 erteilt worden sei.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei eine Berichtigung der Rechnung durch Nachholung der Angabe des Leistungszeitraumes wegen Löschung des leistenden Unternehmens im Handelsregister nicht möglich. Da nach Löschung kein Aktivvermögen und damit kein Abwicklungsbedarf mehr gegeben gewesen sei, habe keine Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG mehr bestanden.

Die Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. vom 1. September 1999 sei dem steuerlichen Vertreter des Bw. gezeigt und mit Ausnahme von Passagen, die berechnete Interessen dritter Personen betreffen, vorgelesen worden. Dieser habe das mit Diktiergerät aufgenommen. Eine Ablichtung sei nicht übergeben worden, um eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen zu vermeiden. Von einer weiteren Einvernahme des Geschäftsführers sei vom Betriebsprüfer Abstand genommen worden, da die Niederschrift alle für den Sachverhalt erforderlichen Angaben enthalte.

Laut der in Rede stehenden Niederschrift seien alle in Rechnung gestellten Arbeiten, bis auf die Schlosserarbeiten, von der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. durchgeführt worden. Mit den bei der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. gemeldeten Arbeitern sei die Durchführung dieser Arbeiten jedoch nicht möglich gewesen.

Auf diese Stellungnahme des Betriebsprüfers entgegnete der Bw., der Betrag von 210.000,00 S sei in der Rechnung vom 1. Dezember 1993 auf Verputzarbeiten und Malerarbeiten aufgeteilt worden. Wieso eine Aufteilung in der Rechnung vom 1. Dezember 1994 nicht vorgenommen worden sei, entziehe sich seiner Kenntnis. Diesbezüglich wäre der Geschäftsführer der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. zu befragen.

Auch die Feststellung, dass mit den bei der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. gemeldeten Arbeitern die Durchführung der in Rechnung gestellten Arbeiten nicht möglich sei, wäre durch Ing. B. und nicht durch den Bw. zu klären. In der Berufung sei die Vernehmung von Ing. Franz B. im Beisein des Bw. und seines steuerlichen Vertreters beantragt worden. Es sei unzutreffend, dass Ing. Franz B. alle für den Sachverhalt erforderlichen Angaben gemacht

habe, da die Behauptung über die Undurchführbarkeit der Arbeiten noch einer endgültigen Klärung bedürfe.

Laut Firmenbuchauszug wurde die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Mai 1992 gegründet und am 20. Oktober 1995 gelöscht. Als letzter Geschäftsführer war R.I. eingetragen. Die Funktion von Ing. Franz B. als Geschäftsführer ist mit 15. September 1993 gelöscht.

In der am 7. März 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ergänzend ausgeführt, dass hinsichtlich der Existenz der aufgelösten GmbH nach der zitierten Judikatur des VwGH auch Schulden der Gesellschaft einer Vollbeendigung entgegenstehen. Es sei auch zu überprüfen, zu welchem Zeitpunkt die Steuernummer der Firma von der Finanzverwaltung gelöscht wurde; dies wäre zur Wahrung des Parteiengehörs mitzuteilen.

Unstrittig sei, dass in den Jahren 1993 bis 1995 hinsichtlich der strittigen Rechnungen kein Ausweis eines Leistungszeitraumes erfolgt ist. Es sei jedoch im Jahr 1999 eine – nach Ansicht des steuerlichen Vertreters - gesetzeskonforme Berichtigung vorgenommen worden.

Die Anerkennung der Vorsteuer im Berufszeitraum sei in Anwendung des DE-USt bzw. der UStR 2000 zulässig. Diese Erlässe des BMF sprechen davon, dass aus Praktikabilitätsgründen im Zuge einer Betriebsprüfung Rechnungen mit Wirksamkeit für den Prüfungszeitraum berichtigt werden können.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf das bisherige Vorbringen und erklärte über Befragung, dass zu Beginn der Betriebsprüfung die Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. bereits in Liquidation gewesen sei. Die Baufirma hätte damals über kein Vermögen mehr verfügt und sei amtswegig gelöscht worden.

Frau J. meinte, es sei nicht einzusehen, dass nur wegen eines Formalmangels der Vorsteuerabzug für tatsächlich geführte Arbeiten verwehrt werde. Herr Ing. B. sei als normaler Geschäftspartner angesehen worden, sie hätten keine Blankorechnungen bekommen.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt fest, dass der Vorsteuerabzug unabhängig von der Steuerabfuhr des liefernden bzw. leistenden Unternehmers zu sehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vom Finanzamt wurde der Vorsteuerabzug für eine Rechnung vom 1. Dezember 1993 über 4.215.000,00 S zuzüglich 843.000,00 S Umsatzsteuer sowie für die eingangs genannten Rechnungen aus dem Jahr 1994, in denen insgesamt 151.951,60 S Umsatzsteuer ausgewiesen sind, nicht anerkannt. Sämtliche Rechnungen wurden von der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. ausgestellt. Unbestritten ist, dass ursprünglich keine der gegenständlichen Rechnungen die Angabe eines Leistungszeitraumes oder –zeitpunktes enthielt, sondern eine

diesbezügliche Ergänzung der Rechnungen erst Laufe der Betriebsprüfung im Jahr 1999 erfolgte. Fest steht, dass die Rechnungen keinen Hinweis auf einen anderen Beleg enthalten, in welchem der Zeitpunkt oder Zeitraum der Leistungserbringung enthalten wäre.

Gemäß §12 Abs. 1 UStG 1972 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1972 müssen Rechnungen ua. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten.

Gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1972 können die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Da die angesprochenen gesetzlichen Regelungen im UStG 1994 gleichlautend in Geltung sind, kann im gegenständlichen Fall auch Judikatur und Literatur zum UStG 1994 herangezogen werden:

Erforderlich ist eine Rechnung, die den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG entspricht, sofern nicht § 11 UStG Sonderregelungen enthält (*Ruppe*, UStG 1994, § 12, Tz.40). Die Judikatur des VwGH betrachtet das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG als eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, die nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch andere Beweismittel ersetzt werden kann (VwGH 12.12.1988, 87/15/0079).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auf eine Urkunde, die entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 UStG den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht anführt, der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (VwGH 22.2.2000, 99/14/0062, VwGH 12.9.2001, 99/13/0069). Es genügen auch nicht Angaben, aus denen im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen zu einem konkret bestimmten Zeitpunkt erbracht hat (VwGH 25.4.2001, 98/13/0081).

In Sinne dieser Rechtsprechung folgt somit im gegenständlichen Fall, dass der Vorsteuerabzug vom Finanzamt zu Recht versagt wurde, da die in Rede stehenden Rechnungen den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1972 zweifellos nicht entsprechen. Auf Grund der eindeutigen Rechtsprechung des VwGH kann daran auch der Verweis des Bw. auf *Ruppe*, UStG 1994, §12, Tz. 46, der Bedenken gegen überzogene formale Anforderungen äußert, nichts ändern. Im übrigen stellt *Ruppe* klar, dass nach österreichischer Lehre und Judikatur das Vorliegen einer formgerechten Rechnung Anspruchsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist:

Enthält eine Urkunde nicht die von § 11 UStG geforderten Angaben, dann ist sie nicht als Rechnung iSd § 11 UStG anzusehen. Aus der Sicht des Leistungsempfängers fehlt dann eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Die fehlende oder unvollständige Rechnung kann nicht (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (*Ruppe*, UStG 1994, § 11, Tz. 57).

Der Bw. bringt vor, dass sich der Zeitraum der Leistungserbringung leicht aus dem von ihm vorgelegten Bauakt ersehen lasse. Daraus lässt für den Bw. nichts gewinnen, da Angaben gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1972 in den Rechnungen nicht enthalten sind und der VwGH nicht nur im oben genannten Erkenntnis vom 25.4.2001, sondern auch im Erkenntnis vom 26.2.2004, 2004/15/0004, bestätigt, dass in solchen Fällen ein Nachweis des Leistungszeitraumes mit anderen Mitteln nicht ausreicht.

Es erübrigt sich daher, auf den Einwand des Finanzamtes einzugehen, nach dem vom Bw. gar kein Bauakt, sondern lediglich einzelne Baubescheide vorgelegt wurden, aus denen sich überdies ein konkreter Leistungszeitraum keineswegs ableiten lässt. Im Sinne der Rechtsprechung konnte auch von der beantragten Vernehmung von Hausbewohnern über den Leistungszeitraum Abstand genommen werden.

Entspricht die Rechnung nicht den Erfordernissen des § 11 UStG, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer formgerechten Rechnung verlangen. In diesem Fall kann der Vorsteuerabzug erst für den Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (VwGH 18.11.1987, 86/13/0204, VwGH 17.9.1996, 95/14/0068, *Ruppe*, § 12, Tz. 42).

Damit ist klagestellt, dass eine Rechnungsberichtigung auch im gegenständlichen Fall – wenn überhaupt - nur ex nunc in Frage kommt. Für die Beurteilung des Vorsteuerabzuges in den Jahren 1993 und 1994 ist die Frage der Rechnungsberichtigung daher unwesentlich, sodass für die gegenständliche Berufungsentscheidung Überlegungen unterbleiben können, ob die nachträgliche Ergänzung der Rechnungen in Hinblick auf den Leistungszeitraum durch Ing. B. überhaupt rechtlich wirksam ist. Unerheblich ist in diesem Sinne auch, wann die Löschung der Steuernummer der Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. durch die Abgabenbehörde erfolgte.

Hingewiesen sei jedoch darauf, dass laut Firmenbuchauszug die Funktion von Ing. Franz B. als Geschäftsführer mit 15. September 1993 gelöscht wurde und als letzter Geschäftsführer R.I. eingetragen war. Ob Ing. B. als „geborener Liquidator“ Vertretungshandlungen für die gelöschte Fa. A. Bau und HandelsgesmbH. vornehmen konnte, scheint daher fraglich.

Zum Einwand des Bw., die UStR des BMF würden im Zuge einer Betriebsprüfung eine Rechnungsberichtigung aus praktischen Erwägungen mit Wirkung für den Prüfungszeitraum

für zulässig erachten, ist zu erwidern, dass Richtlinien für den unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sind und die genannte Regelung der eindeutigen Judikatur widerspricht.

Da schon aus den genannten Gründen die Berufung abzuweisen war, erübrigt es sich, auf die übrigen Streitpunkte einzugehen, insbesondere konnte von der Gewährung der Einsichtnahme in die mit Ing. B. aufgenommene Niederschrift und eine neuerliche Zeugeneinvernahme im Beisein des Bw. abgesehen werden. Denn gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind.

Trotzdem zweifellos Leistungen erbracht wurden, war somit wegen der Formstrenge des Umsatzsteuerrechts der Vorsteuerabzug zu versagen. Denn entscheidend für den Vorsteuerabzug ist, dass eine Leistung empfangen **und** eine den Formvorschriften des § 11 UStG entsprechende Rechnung ausgestellt worden ist (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, Tz.1445).

Wien, am 10. März 2005