



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Barbara Straka, Reinhold Haring und Mag. Natascha Marth über die Berufung der Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 7400 Oberwart, Wiener Straße 9-11, vom 3. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oberwart vom 2. November 2001 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 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 werden insofern abgeändert, als diese gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt werden.

Entscheidungsgründe

Die Fa. E. GesmbH. (Berufungswerberin, Bw.) betreibt das Gewerbe einer Handelsagentur und Maklerei.

Die Veranlagung für die Jahre 1994 und 1995 erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Die Umsatzsteuer wurde vorläufig festgesetzt wie folgt:

	1994	1995
Steuerpflichtige Umsätze	3.555.650,33	2.470.371,99
Vorsteuer	1.412.274,24	2.068.681,22
Überschuss	705.981,00	1.578.407,00

Im Zuge einer Betriebsprüfung der Jahre 1992 bis 1997 wurde ein Teil der für 1994 und 1995 geltend gemachten Vorsteuer nicht anerkannt, wobei vom Betriebsprüfer folgende Feststellungen getroffen wurden:

In den Rechnungen der Fa. A. Bau GesmbH. vom 26. September 1994 über 150.000 S netto (zuzüglich 30.000 S USt) sowie vom 13. Dezember 1994 ebenfalls über 150.000 S netto

(zuzüglich 30.000 S USt) und der Fa. B. Bau GesmbH. vom 23. August 1995 über 172.000 S (zuzüglich 34.000 S USt) fehle die in § 11 UStG geforderte Angabe des Leistungszeitraumes.

Da die Fa. A. Bau GesmbH. am 20. Oktober 1995 amtswegig gelöscht worden sei, sei eine Nachholung der Angabe des Leistungszeitraumes nicht möglich. Die Fa. B. Bau GesmbH. sei infolge Eröffnung des Konkursverfahrens am 17. Juli 1997 aufgelöst. Auch hier sei eine Nachholung der Angabe des Leistungszeitraumes nicht mehr möglich.

Die in den angeführten Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer von 60.000 S im Jahr 1994 und 34.000 S im Jahr 1995 wurde daher vom Betriebsprüfer nicht als Vorsteuer anerkannt. Gleichzeitig wurden die gegenständlichen Vorsteuerbeträge ertragssteuerlich als zusätzliche Betriebsausgaben berücksichtigt.

Die Rechnung vom 26. September 1994 lautet wie folgt:

A. Bau und HandelsgesmbH.

Adresse

Telefonnummer

Bankverbindung

Fa.E.

Betrifft: Dacheindeckung P-Gasse

Wien, am 26.9.1994

Rechnung

Dachfläche ca 240m² abdecken Vollschalung mit Holzbrettern 1“

neue Dachziegel Wiener Strangpfalz eindecken und Dachziegel entsorgen

Pauschal 150.000,00

20% MWSt 30.000,00

Summe 180.000,00

Wir danken für Ihren Auftrag

Mit freundlichem Gruß

Firmenstempel und Unterschrift

Die beiden anderen streitgegenständlichen Rechnungen lauten ähnlich und enthalten ebenfalls keine Angaben über den Leistungszeitraum.

Es erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 und 1995. Die Umsatzsteuer wurde vorläufig wie folgt festgesetzt:

	1994	1995
Steuerpflichtige Umsätze	3.555.650,33	2.470.371,99
Vorsteuer	1.352.274,24	2.034.281,22
Überschuss	645.981,00	1.544.007,00

Die Bw. brachte gegen beide Umsatzsteuerbescheide eine Berufung ein, in welcher den Feststellungen des Betriebsprüfers entgegnet wird, dass im Jahr 2000 dem Betriebsprüfer berichtigte Rechnungen übergeben worden seien. Darin sei der Leistungszeitraum durch den

ehemaligen Geschäftsführer der Fa. A. Bau- und HandelsgesmbH. genau angeführt und bestätigt. Auch die Rechnung der Fa. B. BaugesmbH. sei hinsichtlich des fehlenden Leistungszeitraumes am 16. Mai 2000 berichtigt worden.

Es seien somit sämtliche gesetzlich geforderte Merkmale einer Rechnung erfüllt, um den Vorsteuerabzug zu rechtfertigen. Nach Meinung der Bw. sei eine Nachholung der Angabe des Leistungszeitraumes sehr wohl möglich. Denn bei Löschung einer Firma bestehe 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. Die vormaligen Geschäftsführer hätten als geborene Liquidatoren 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.

Die Leistungszeitpunkte und Leistungszeiträume seien mit den berichteten Rechnungen sehr wohl dokumentiert. Auch auf andere Weise, wie zB Befragung der Hausparteien oder Befragung des ehemaligen Geschäftsführers ließe sich der Leistungszeitraum unschwer nachvollziehen. 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.

Des weiteren weist die 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.

Schließlich nimmt die Bw. auf Artikel 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (MWSt-RL) 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977, der ua das Recht der Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug regelt, Bezug. Nach Abs. 2 a sei der Steuerpflichtige befugt die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

Auch nach Auffassung des EuGH in seinem Urteil vom 19.9.2000, Rs. Ampafrance SA und Sanofi Synthelabo könne das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Jedenfalls werde gegen das Recht auf Vorsteuerabzug verstößen, wenn Unternehmungen der Abzug der Mehrwertsteuer für nachweislich geschäftliche Ausgaben untersagt werde und die Neutralität dieser Steuer nicht mehr gewährleistet wäre.

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 müsse zulässig sein.

Der Berufung sind Ablichtungen der berichtigten Rechnungen beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide abgewiesen. In der Begründung wird dazu ausgeführt, dass der Leistungszeitpunkt bzw. der Leistungszeitraum von wesentlicher Bedeutung für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe keine Möglichkeit, eine fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen. Berichtigungen oder Ergänzungen einer unvollständigen Rechnung können nur vom Rechnungsaussteller vorgenommen werden. Der Vorsteuerabzug sei dann erst in jenem Zeitpunkt möglich, in dem eine formgerechte Rechnung vorliegt. Der Leistungsempfänger könne die Rechnung selbst dann nicht berichtigen, wenn die Berichtigung im Beisein des leistenden Unternehmers vorgenommen wurde.

Im vorliegenden Fall könne die Nachholung der Angaben über den Leistungszeitraum nicht rückwirkend vorgenommen werden, da die Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmens (der Rechnungsleger) aus nachstehenden Gründen nicht mehr gegeben sei:

Die Fa. A. Bau- und HandelsgesmbH. sei laut Firmenbuchauszug durch Antrag (beim Firmenbuch eingelangt am 31. Mai 1995) gelöscht worden. Die letzten Umsätze habe diese Firma im 3. Quartal 1995 getätigt. Ferner habe der Geschäftsführer der Fa. A. Bau- und HandelsgesmbH. am 1. September 1999 angegeben, dass von dieser Firma auch Blankorechnungen ausgestellt worden seien und der Firmenstempel einigen Firmen geborgt worden sei.

Die Fa. B. BaugesmbH. sei laut Firmenbuchauszug am 16. Juli 1999 gelöscht worden. Die letzten Umsätze habe sie Mitte 1997 getätigt.

Somit sei bei beiden Unternehmen bereits 1995 bzw. 1998 kein Aktivvermögen vorhanden gewesen und daher auch keinerlei Abwicklungsbedarf. Daraus habe die Löschung im Firmenbuch und die Löschung des steuerlichen Veranlagungsaktes resultiert. Infolge der eingetretenen Vollbeendigung seien die Ausführungen der Bw. über einen Abwicklungsbedarf und die geborenen Liquidatoren nicht mehr relevant.

Der Einwendung der Bw. unter Verweis auf *Ruppe*, Kommentar zum UStG, die Versagung des Vorsteuerabzuges sei unsachlich, sei entgegenzuhalten, dass dies nur auf Leistungen zutreffe, die leicht identifizierbar seien und bei denen der Leistungszeitraum oder Leistungszeitpunkt auf andere Weise ermittelt werden könne.

Im vorliegenden Fall diene aber gerade die Angabe des Zeitraumes dazu, die konkrete Leistung von anderen, gleichartigen abzugrenzen.

Hinsichtlich der Ausführungen der Bw. über das Prinzip der Kosten- bzw. Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich wird auf die explizite Regelung des Vorsteuerabzuges in § 12 Abs. 1 UStG iVm § 11 UStG verwiesen.

Die Entscheidung 89/487 des Rates der EU besage, dass ein Mitgliedstaat ermächtigt werden könne, von der Sechsten Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder –umgehungen zu verhindern.

Im von der Bw. zitierten Urteil des EuGH seien im konkreten Fall solche Sondermaßnahmen nicht als erforderlich angesehen worden. Die Entscheidung habe sich nicht auf die geforderten Merkmale einer Rechnung und deren Berichtigungsmöglichkeiten bezogen.

Die Nichtanerkennung der strittigen Vorsteuern sei daher zu Recht erfolgt.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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 G. als Geschäftsführer ist mit 15. September 1993 gelöscht.

Die Fa. B. BaugesmbH. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. August 1994 gegründet, am 31. Juli 1997 in Folge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst und am 16. Juli 1999 amtswegig gelöscht. Als letzter Geschäftsführer ab 3. Dezember 1997 scheint Ing. Franz G. auf.

In der am 7. März 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ergänzend ausgeführt, dass hinsichtlich der Existenz der beiden aufgelösten GmbH's nach der zitierten Judikatur des VwGH auch Schulden der Gesellschaft einer Vollbeendigung entgegenstehen. Es sei auch zu überprüfen, zu welchem Zeitpunkt die Steuernummern der beiden Firmen von der Finanzverwaltung gelöscht wurden; 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 Berufungszeitraum 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 Firmen A. Bau GesmbH. und B. Bau GesmbH. bereits in Liquidation gewesen seien. Die beiden Baufirmen hätten damals über kein Vermögen mehr verfügt. Beide Firmen seien amtswegig gelöscht worden.

Das Finanzamt konnte nichts vorbringen, wonach weiterhin bei der Firma E. GmbH die Veranlagungen vorläufig vorzunehmen wären. Beide Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens sehen keinen Grund mehr für eine Vorläufigkeit der Veranlagung.

Die Geschäftsführerin Frau J. meinte, es sei nicht einzusehen, dass nur wegen eines Formalmangels der Vorsteuerabzug für tatsächlich geführte Arbeiten verwehrt werde. Herr Ing. G. 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 die eingangs erwähnten Rechnungen über insgesamt 300.000,00 S zuzüglich 60.000,00 S Umsatzsteuer, die im Jahr 1994 von der Fa. A. Bau- und HandelsgesmbH. ausgestellt wurden, sowie für die Rechnung aus dem Jahr 1995 über 172.000,00 S zuzüglich 34.000,00 S USt, ausgestellt von der Fa. B. BaugesmbH., nicht anerkannt. Unbestritten ist, dass ursprünglich keine der gegenständlichen Rechnungen die Angabe eines Leistungszeitraumes oder –zeitpunktes enthielt, sondern eine diesbezügliche Ergänzung der Rechnungen erst im Laufe der Betriebsprüfung im Jahr 2000 erfolgte. Fest steht auch, 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 bzw. 1994 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 bzw. 1994 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 bzw. 1994 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 1994 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 Zusammenhang 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 bzw. 1994 zweifellos nicht entsprechen. Auf Grund der eindeutigen Rechtsprechung des VwGH kann daran auch der Verweis der Bw. auf *Ruppe*, UStG 1994, §12, Tz. 46, der Bedenken gegen überzogene formale Anforderungen äußert, nichts ändern. Im übrigen stellt *Ruppe* auch 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, 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).

Die Bw. bringt vor, dass sich der Zeitraum der Leistungserbringung auch durch Befragung der Hausparteien oder des ehemaligen Geschäftsführers unschwer nachvollziehen lasse. Daraus lässt sich für die Bw. nichts gewinnen, da 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

bei fehlenden Angaben in der Rechnung ein Nachweis des Leistungszeitraumes mit anderen Mitteln nicht ausreicht. Von einer Vernehmung der Hausbewohner oder des Geschäftsführers über den Leistungszeitraum konnte daher von der Abgabenbehörde zweiter Instanz Abstand genommen werden.

Angaben gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1972 bzw. 1994, die auf andere Belege hinweisen, sind in den Rechnungen eindeutig nicht enthalten. Somit sind die vorliegenden Rechnungen als mangelhaft zu bezeichnen.

Zum Hinweis der Bw. auf Art. 17 der 6. MWSt-RL und das EuGH-Urteil vom 19.9.2000, Rs.Ampafrance SA und Sanofi Synthelabo, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht eingeschränkt werden dürfe, ist entgegenzuhalten, dass sich dieses Urteil nicht mit den Merkmalen einer Rechnung (§ 11 UStG) auseinandersetzt, sondern mit dem Ausschluss des Vorsteuerabzugs hinsichtlich Aufwendungen für Unterkunft, Bewirtung, Empfänge und Aufführungen.

Das zitierte Urteil ist daher im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Zum Vorbringen der Bw. über die Berichtigung der Rechnungen wird ausgeführt:

Entspricht die Rechnung nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1972 bzw. 1994, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer formgerechten Rechnung verlangen. In diesem Fall kann der Vorsteuerabzug jedoch 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 klargestellt, dass eine Rechnungsberichtigung auch im gegenständlichen Fall – wenn überhaupt - nur ex nunc in Frage kommt. Für die Beurteilung des Vorsteuerabzuges in den Jahren 1994 und 1995 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. G. überhaupt rechtlich wirksam ist. Unerheblich ist in diesem Sinne auch, wann die Löschung der Steuernummern der Fa. A. Bau GesmbH. und der B. Bau GesmbH. durch die Abgabenbehörde erfolgte.

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.

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