



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. OHG, Gütertransporte, Deutschland, vertreten durch Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KEG, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Petersgasse 128a, vom 24. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. März 2005 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2004 nach der am 20. Juni 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 für den Zeitraum 01-12/2004 erfolgt mit€ 27.349,73

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat mit dem Vorsteuererstattungsantrag vom 3. Dezember 2004 für den Zeitraum April bis Juni 2004 unter Vorlage von Sammelrechnungen und korrespondierenden Sammelgutschriften, jeweils datiert mit 22. April 2004, die Erstattung von Vorsteuern betreffend in den Jahren 1997 bis 1999 an sie erbrachte Lieferungen und Leistungen begehrt.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid dieses Begehren mit der Begründung, dass den Sammelrechnungen über die Zeiträume 1997, 1998 und 1999 auch Gutschriften gegenüberstünden und somit keine neuerliche Abrechnung erfolgt sei, abgewiesen.

Dagegen hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Vorsteuererstattungsanträge für die Jahre 1997, 1998 und 1999 seien mangels ordnungsgemäßen Firmenwortlautes abgewiesen worden. Am 22. April 2004 seien sämtliche an ihre Firma ausgestellten Rechnungen durch die Firma D. GmbH & CoKG gutgeschrieben worden und es sei die Fakturierung an die Firma Bw. OHG Transporte erfolgt, womit nunmehr der korrekte Firmenwortlaut angeführt sei.

Auf Grund dieses Sachverhaltes stünden den Abrechnungen somit keine Gutschriften in gleicher Höhe gegenüber, da sich die ausgestellten Gutschriften auf die zunächst falsch ausgestellten Rechnungen (mit falschem Firmenwortlaut) beziehen.

Die diesbezüglich abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt folgendermaßen begründet:

Die seinerzeitigen Erstattungsanträge für die Jahre 1997, 1998 und 1999 seien abgewiesen worden, weil die zur Ergänzung des Firmenwortlautes um die Gesellschaftsbezeichnung "OHG" an den Zustellungsbevollmächtigten retournierten Originalbelege trotz gewährter Fristverlängerung nicht wieder vorgelegt worden seien. Die diesbezüglich ergangenen Abweisungsbescheide seien unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Nunmehr nach drei Jahren würden die betreffenden Rechnungen vom Rechnungsaussteller mittels einer Gutschrift (ohne Zusatz "OHG") gutgeschrieben und am selben Tag mit einer Rechnung (mit Zusatz "OHG") unter der gleichen Kundennummer wieder in Rechnung gestellt. Es sei daher offensichtlich, dass der alleinige Grund für diese Vorgangsweise in der Geltendmachung der Vorsteuern trotz rechtskräftiger Abweisungsbescheide liege, was als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO zu qualifizieren sei, weshalb eine Vorsteuererstattung aus den nunmehr vorgelegten Rechnungen nicht erfolgen könne.

Der Vorlageantrag wurde von der Bw. wie folgt begründet:

Das Finanzamt bestreite keineswegs, dass die berichtigten Rechnungen nunmehr sämtlichen gesetzlichen Bestimmungen entsprechen. Da vom Finanzamt kein Fehler bzw. kein Mangel bei den berichtigten Rechnungen behauptet werde, lägen nunmehr (für das beantragte Jahr 2004) alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vor.

Unter Missbrauch im Sinne des § 22 BAO sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg

ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde, zu verstehen.

Worin nun das Finanzamt im Falle einer (nachträglichen) Rechnungsberichtigung zum Zwecke des (erstmaligen) Vorsteuerabzuges einen Missbrauch von Formen im Sinne der zitierten Norm erblicke, könne nicht nachvollzogen werden. Berichtigungen von Rechnungsangaben könnten ausschließlich vom Rechnungsaussteller vorgenommen werden, was im vorliegenden Fall zweifelsfrei geschehen sei.

Ruppe führe in seinem Kommentar zum UStG 1994 unter Tz 27 zu § 11 aus, dass der ausstellende Unternehmer nicht gehindert sei, die zunächst unvollständige Rechnung zu berichtigen, wobei sich eine diesbezügliche Frist dem Gesetz nicht entnehmen lasse. Der Leistungsempfänger könne den Vorsteuerabzug allerdings erst ab dem Zeitpunkt vornehmen, in dem er die formgerechte Rechnung erhalten habe. Nachdem die Bw. bislang noch keinen Vorsteuerabzug durchgeführt habe (bzw. der Antrag auf Rückerstattung vom Finanzamt verwehrt worden sei) und nun im Jahr 2004 auf Grund der nunmehr ordnungsgemäßen Rechnungen die Rückerstattung der Vorsteuern beantragt worden sei, könne die spätere Rechnungsberichtigung umsatzsteuerlich an keine nachteiligen Folgen (Versagung des Vorsteuerabzuges) geknüpft sein. Ausdrücklich werde angemerkt, dass sich infolge einer Verkettung unglücklicher Zustände die Rechnungsberichtigungen zeitlich verzögert hätten.

Von einer ungewöhnlichen oder unangemessenen rechtlichen Gestaltung könne nicht gesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreite, den das Gesetz selbst vorzeichne, möge auch eine allfällige Steuerersparnis das Ziel der Gestaltung sein.

Auch in den UStR 2000 werde unter Rz 1828 ausgeführt, dass eine entsprechende Rechnungsberichtigung den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtige. Eine Frist für eine Rechnungsberichtigung sei weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung bzw. Literatur vorgesehen. Die einzige Einschränkung sei, dass eine Rückwirkung (außer im Falle einer finanzbehördlichen Überprüfung) nicht möglich sei und eine Geltendmachung der Vorsteuer erst zum Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung möglich sei.

Des Weiteren führe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. November 2002, 98/13/0038, aus, dass ein Unternehmer selbst eine missbräuchlich ausgestellte Rechnung berichtigen könne. Dem Einwand des Finanzamtes, dass die spätere Rechnungsberichtigung einer zuvor zweifelsfrei nicht missbräuchlich ausgestellten Rechnung nunmehr den Tatbestand des Missbrauches nach § 22 BAO darstelle, könne in keinsten Weise gefolgt werden.

Zum behaupteten Mangel der gleichen Kundennummer sei ausdrücklich zu bemerken, dass gerade dadurch bestätigt werde, dass es sich um ein und denselben Kunden handle, womit die Kundennummer naturgemäß identisch sein müsse.

In der am 20. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. auf die Frage des Vertreters der Amtspartei, weshalb es erst fünf bis sieben Jahre nach den Geschäftsfällen zur Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung gekommen sei, ergänzend Folgendes ausgeführt:

Einerseits sei die Bearbeitung und Abweisung der Erstattungsanträge betreffend die Jahre 1997 bis 1999 erst Ende des Jahres 2001 erfolgt und andererseits habe es auch Probleme mit dem seinerzeitigen Zustellungsbevollmächtigten gegeben. Überdies habe die Bw. schon früher um Rechnungsberichtigung ersucht, infolge organisatorischer und administrativer Probleme im Unternehmen des Rechnungsausstellers habe sich aber eine weitere zeitliche Verzögerung ergeben.

Der Vertreter der Amtspartei erklärte, dass die in der Berufungsvorentscheidung vertretene Rechtsansicht, die Rechnungsberichtigung stelle einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO dar, nicht mehr aufrecht erhalten werde. Der unabhängige Finanzsenat möge aber prüfen, ob der Erstattungsanspruch, der materiell aus den Jahren 1997 bis 1999 stamme, nicht bereits im Streitjahr 2004 zumindest teilweise verjährt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zufolge § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sind von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

Die Vorsteuern fallen in den Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum, in dem sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Der Vorsteuerabzug auf Grund einer Rechnung für Leistungen ist erst und nur in dem Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zugelassen, in dem sowohl die Umsätze an den Unternehmer ausgeführt als auch die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge an ihn in Rechnung gestellt sind (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, § 20, Anm. 30).

Werden Rechnungen durch den Rechnungsaussteller berichtigt oder ergänzt, so ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich erst für den Voranmeldungs-(Veranlagungs-)zeitraum zulässig, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (vgl. VwGH 17.9.1996, 95/14/0068).

Eine "Rechnung" im Sinne des im Umsatzsteuerrecht gebrauchten Begriffes setzt Schriftform voraus; die "entsprechende Berichtigung" einer Rechnung bedarf daher ebenfalls der schriftlichen Form. Davon abgesehen können dem Gesetz keine bestimmten Formerfordernisse für die Berichtigung einer Rechnung entnommen werden. Es erfüllt jedoch nur eine solche Urkunde die Voraussetzungen der "entsprechenden Berichtigung" einer Rechnung, in der Gegenstand und Inhalt der Berichtigung in eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Weise zum Ausdruck kommen. Es muss somit durch Anführung eindeutiger Unterscheidungsmerkmale klargelegt werden, welche vom Unternehmer seinerzeit ausgestellte Rechnung und inwiefern diese inhaltlich berichtigt wird. Dies bedeutet nicht, dass die Berichtigung die Ausstellung einer (sämtliche in § 11 Abs. 1 geforderten Angaben enthaltenden) völlig neuen Rechnung erforderte. Der Unternehmer kann entweder die mangelhafte Rechnung "stornieren" und eine völlig neue Rechnung erteilen, in der alle geforderten Angaben richtig angeführt sind, oder dem Leistungsempfänger unter Hinweis auf die (frühere) Rechnung den richtig berechneten Steuerbetrag mitteilen (vgl. VwGH 8.4.1991, 90/15/0071).

Sind alle Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs mit Ausnahme der Rechnung gegeben, so kann ein Vorsteuerabzug erst in dem und für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Rechnung vorliegt (keine Rückwirkung auf den Leistungszeitraum: EuGH 29.4.2004, Rs C-152/02, "Terra Baubedarf"). Eine Frist für die Erfüllung dieser Voraussetzung ist nicht vorgesehen. Liegt eine Rechnung zwar vor, entspricht sie aber nicht den Anforderungen des § 11 und wird sie in der Folge berichtigt, so ist der Vorsteuerabzug erst in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt (keine Rückwirkung – VwGH 17.9.1996, 95/14/0068) [vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 12, Tz 59 und die dort zitierte Judikatur und Literatur, sowie UFS 7.7.2005, RV/0142-I/02 in ecolex 2005/419].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war der Berufung aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vertretene, im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich nicht mehr aufrecht erhaltene Argumentation, wonach die von der Bw. veranlasste Rechnungsberichtigung durch den Rechnungsaussteller – der in den ursprünglichen Rechnungen fehlende Zusatz der Gesellschaftsbezeichnung "OHG" wurde vom

Finanzamt in den Abweisungsbescheiden betr. die Vorsteuererstattungsanträge für die Jahre 1997, 1998 und 1999 als mangelhafte Bezeichnung des Namens der Bw. als Leistungsempfängerin qualifiziert – einen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO darstelle, erweist sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates aus folgendem Grund als unzutreffend:

Die von der Bw. initiierte Rechnungsberichtigung durch den Rechnungsaussteller stellt auf Grund des im § 31 Abs. 2 UStG 1994 normierten zivilrechtlichen Anspruches des Leistungsempfängers auf Ausstellung einer dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnung (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 11, Anm. 72 und 73) keinesfalls einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO dar, da diesfalls eine abgabenrechtliche Begünstigung (Vorsteuerabzug) auf einem Weg erreicht wird, der vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 22, Tz 4).

Da, wie eingangs ausgeführt, der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt des (erstmaligen) Vorliegens einer dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnung geltend gemacht werden kann und dieser Zeitpunkt nicht durch eine gesetzliche Frist beschränkt ist, erweist sich die Geltendmachung der strittigen Vorsteuern auf Grund der im Jahr 2004 vom Rechnungsaussteller vorgenommenen Berichtigung der ursprünglich in den Jahren 1997, 1998 und 1999 ausgestellten, mangelhaften Rechnungen im Streitjahr als zutreffend.

Zu der vom Vertreter der Amtspartei im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung relevierten Problematik, ob der Erstattungsanspruch, der materiell aus den Jahren 1997 bis 1999 stamme, nicht bereits im Streitjahr 2004 zumindest teilweise verjährt sei, ist Folgendes zu bemerken:

Diese Frage stellt sich deshalb nicht, da ordnungsgemäße Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 über die in den Jahren 1997 bis 1999 an die Bw. ausgeführten Leistungen erst nach entsprechender Rechnungsberichtigung durch den Rechnungsaussteller im Jahr 2004 vorliegen und auf Grund der obigen Ausführungen somit in diesem Jahr erstmals der Vorsteueranspruch entstanden ist. Ein Anspruch der materiell - Durch den Hinweis auf § 11 ist eine Rechnung mit den besonderen Merkmalen des § 11 Anspruchsvoraussetzung. Die Rechnung im Sinne des § 11 ist eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 116) - erstmalig überhaupt erst im Jahr 2004 entstanden ist, kann somit keinesfalls im Jahr 2004, im Jahr der erstmals zulässigen Antragstellung verjährt sein. Die vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegten Gründe, weshalb die Rechnungsberichtigung erst rd. zweieinhalb Jahre nach Abweisung der Erstattungsanträge für die Jahre 1997 bis 1999 (Bescheide vom 21. November 2001) erfolgt

ist, sind für die Beurteilung des Zeitpunktes der Geltendmachung des Vorsteueranspruches (Vorsteuererstattungsanspruches) ohne rechtliche Relevanz und bedürfen daher keiner weiteren Erörterung.

Da der Gesetzgeber keine bestimmten Formerfordernisse bezüglich der Rechnungsberichtigung aufstellt, ist lediglich zu prüfen, ob in der jeweiligen Berichtigungsurkunde der Gegenstand und Inhalt der Berichtigung in eindeutiger und jeden Zweifel ausschließenden Weise zum Ausdruck kommen, wobei durch Anführung eindeutiger Unterscheidungsmerkmale klargestellt werden muss, welche vom Unternehmer seinerzeit ausgestellte Rechnung und inwiefern diese inhaltlich berichtigt wird.

Diesem Erfordernis entsprechen die strittigen Sammelgutschriften und Sammelrechnungen vom 22. April 2004 aus nachstehenden Erwägungen:

Für die Frage der Ordnungsmäßigkeit von Rechnungen ist es nicht erforderlich, dass über jeden Einzelumsatz eine gesonderte Rechnung ausgestellt wird. In einer Rechnung kann durchaus über mehrere Lieferungen oder Leistungen mit unterschiedlichem Liefer- oder Leistungsdatum abgerechnet werden. Demgemäß sind auch Berichtigungen oder Ergänzungen im Wege von Sammelberichtigungen oder –ergänzungen zulässig (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 11, Anm. 156).

Dadurch, dass der leistende Unternehmer jeweils für die Jahre 1997, 1998 und 1999 mit dem Text "Hiermit schreiben wir Ihnen die folgenden Beträge für das Jahr 1997, 1998 und 1999 gut" unter Anführung der einzelnen Rechnungsnummern, des jeweiligen Rechnungsdatums, der jeweiligen Netto- und Umsatzsteuerbeträge ohne Anführung der Gesellschaftsbezeichnung "OHG" mit Datum 22. April 2004 entsprechende Urkunden verfasst und der Bw. zugeleitet hat, hat der Rechnungsaussteller die in diesen Jahren mangelhaft (ohne Zusatz der Gesellschaftsbezeichnung "OHG") ausgestellten Rechnungen storniert und damit die Voraussetzung geschaffen, völlig neue (Sammel)rechnungen zu erteilen, in denen durch den Zusatz der Gesellschaftsbezeichnung "OHG" dem bisherigen Mangel entsprochen worden ist.

Zu der vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung relevierten Tatsache, dass vom Rechnungsaussteller die Sammelgutschriften ohne den Zusatz "OHG" und die Sammelrechnungen mit dem Zusatz "OHG" ausgestellt worden sind, ist Folgendes zu bemerken:

Da die ursprünglichen Rechnungen nicht den vom Finanzamt als Mangel qualifizierten Zusatz "OHG" enthalten haben, hat der Rechnungsaussteller, um den Zusammenhang der Gutschriften mit den mangelhaften Rechnungen eindeutig und unmissverständlich zu dokumentieren auch die jeweiligen Sammelgutschriften ohne den Zusatz "OHG" ausgefertigt.

Damit haben die mangelhaften Rechnungen ihre Belegfunktion für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges zur Gänze verloren. Somit war dadurch die Voraussetzung geschaffen, völlig neue Rechnungen zu erteilen.

Die Tatsache, dass sowohl die Sammelgutschriften als auch die Sammelrechnungen unter derselben Kundennummer ausgestellt worden sind, ist wohl nur so erklärbar, dass den Abrechnungen Leistungen an die Bw. OHG zugrunde liegen, wobei im Zuge der (ersten) mangelhaften Rechnungslegung der Zusatz "OHG" irrtümlich nicht dem Namen des Leistungsempfängers beigefügt worden ist.

Somit erhöhen sich die erstattungsfähigen Vorsteuern lt. angefochtenem Bescheid in Höhe von € 9.384,98 um € 17.964,75 (lt. Berufungsantrag S 247.200,37) auf € 27.349,73.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 21. Juni 2006