

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Münzenrieder, Karner & Weinhandl Steuerberatung GmbH, Bergäckersiedlung 6, 7100 Neusiedl am See, über die Beschwerde vom 29. April 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17. März 2015 betreffend Umsatzsteuer 2013 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden "Bf.") war im streitgegenständlichen Zeitraum im Bereich der Güterbeförderung tätig. Im Zuge einer Außenprüfung über die Umsatzsteuer der Jahre 2008 bis 2010, die im Jahr 2013 stattfand, wurde der Bf. aufgefordert, Rechnungen der AB KG zu berichtigen, da die UID-Nummer des Leistungsempfängers nicht angeführt sei und ansonsten kein Vorsteuerabzug gewährt werden könne. Diesbezüglich ist in der Niederschrift über die Schlussbesprechung Folgendes festgehalten:

"Dem Prüfer wurden anschließen [sic!] "korrigierte Rechnungen" vorgelegt, bei denen die UID-Nr. unter der Firmen-Adresse beigefügt wurde. Das Rechnungsdatum blieb das ursprüngliche [...] Bei der Eingabe der UID-Nr. der Fa. [...] stellte sich heraus, dass die auf Firma AB KG lautet. Am 23.9.2013 wurde der Abgabepflichtige um diesbezügliche Stellungnahme aufgefordert. Darauf hin wurden Rechnungen vorgelegt, die zwar auf AB KG lauten, aber das Rechnungsdatum lautet immer noch z.B. 30.9.2009 (jetzt

maschinengeschrieben, Erstrechnung handschriftlich geschrieben). Hiezu ist folgendes festzuhalten: [...] Die UID-Nummer und die richtige Bezeichnung des Leistenden muss im Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges vorliegen. Werden die Mängel später behoben, so steht der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt zu, in dem sämtliche Rechnungsmerkmale vorliegen. Eine Rechnungsberichtigung kann nur vom Rechnungsaussteller vorgenommen werden. Der Rechnungsempfänger ist grundsätzlich nicht berechtigt, eine erhaltene Rechnung die zum Vorsteuerabzug dient, selbst zu berichtigen [...] Da eine Rechnungsberichtigung durch die Fa. [...] nicht nachgewiesen werden konnte, können die diesbezüglichen Vorsteuern nicht anerkannt werden."

Im Ergebnis wurde die Vorsteuer des Jahres 2008 um EUR 14.299,80,-- und diejenige des Jahres 2009 um EUR 5.918,60,-- gekürzt.

In Folge beantragte der Bf. die Vorsteuer aus den gegenständlichen Rechnungen der AB KG iHv insgesamt EUR 20.218,40,-- für das Jahr 2013. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Anerkennung der Vorsteuern mit der Begründung versagt, dass der Konkursantrag der AB KG am 9. Dezember 2009 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden sei, die Firma in weiterer Folge nicht mehr tätig geworden sei und die Gültigkeit der UID-Nummer mit 18. Jänner 2012 begrenzt worden sei.

Dagegen erhob der Bf. Beschwerde und begründete diese damit, dass der Aussteller der Rechnungen in den Jahren 2008 und 2009 unternehmerisch tätig gewesen sei, über eine gültige UID-Nummer verfügt und diese angeführt habe. Mit der von ihr erlassenen Beschwerdevorentscheidung wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. In ihrer Begründung bezog sie sich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.1.2015, 2010/13/0192), wonach eine Urkunde, die nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben enthalte, nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen sei und daher der Vorsteuerabzug nicht darauf gestützt werden könne. Sei für eine an den Unternehmer bewirkte Lieferung oder sonstige Leistung ein Beleg ausgestellt worden, der grundsätzlich als Rechnung zu qualifizieren sei, aber Mängel aufweise, berechtige diese Abrechnung nur nach entsprechender Rechnungsberichtigung durch den Leistenden zum Vorsteuerabzug. Zwar sei es nach der Rechtsprechung des EuGH der Steuerbehörde untersagt, einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug geschuldeter oder entrichteter Mehrwertsteuer für an ihn erbrachte Leistungen allein mit der Begründung zu verweigern, dass der Aussteller der Rechnungen nicht mehr berechtigt sei, seine Steueridentifikationsnummer zu verwenden, wenn die Rechnungen alle nach Art. 226 der Richtlinie vorgeschriebenen Angaben enthielten (vgl. EuGH 6.9.2012, C-324/11, Tóth), sodass allein die fehlende Gültigkeit der Firma AB KG bei ordnungsgemäßen Rechnungen und Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers einem Vorsteuerabzug nicht entgegenstünde. Die Gutgläubigkeit des Bf. könne nicht bejaht werden, da keine UID-Abfrage mit der Bestätigung der aufrechten Gültigkeit der UID-Nummer der Firma AB KG vorgelegt worden sei bzw. gar nicht habe vorgelegt werden können, da die UID-Nummer nach der Beendigung des Unternehmens mit 18. Jänner 2012 zu Recht begrenzt worden sei. Die Gutgläubigkeit des Bf. könne auch nicht damit

argumentiert werden, dass der Bf. die UID-Abfrage im Leistungszeitraum gemacht und damals (in den Jahren 2008 - 2009) die UID-Nummer gültig gewesen sei. Es sei dem Bf. zumutbar, die Gültigkeit (Begrenzung) der UID-Nummer der Firma AB KG nach mehreren Jahren der aufrechten Geschäftsbeziehung im Zuge der korrigierten Rechnungsausstellungen im Jahr 2013 neuerlich zu überprüfen.

In seinem Vorlageantrag führte der Bf. aus, er halte es *"für einen überzogenen Formalismus"*, dass der Vorsteuerabzug auf Grund der in der Zwischenzeit ungültig gewordenen UID-Nummer nicht möglich sein solle. Das Versagen des Vorsteuerabzuges stelle eine unverhältnismäßige Benachteiligung und eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes dar. Auch wäre das Versagen des Vorsteuerabzuges im gegenständlichen Fall ein Verstoß gegen Unionsrecht (z.B. EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03 "HE" Slg I-3123; EuGH 22.12.2010 Rs C-438/09 "Dankowski"; EuGH 27.9.2007, Rs 146/05 "Collée" Slg I-7861; Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, 4. Auflage, Seite 1119ff). Abschließend werde darauf verwiesen, dass zur Fragestellung, ob eine zum ursprünglichen Rechnungsausstellungszeitpunkt gültige und auf der ursprünglichen Rechnung angegebene UID-Nummer, die auf Grund einer zwischenzeitigen Begrenzung auf einer berichtigten Rechnung ungültig sei, zu einem Verlust des Vorsteuerabzuges führe, keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde ohne weitere Stellungnahme dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. war im streitgegenständlichen Zeitraum im Bereich der Güterbeförderung tätig. In den Jahren 2008 und 2009 stellte die im Transportgewerbe tätige AB KG dem Bf. Rechnungen für diverse Transportleistungen für unternehmerische Zwecke aus. Bei diesen Rechnungen fehlte die UID-Nummer des Bf.; als Rechnungsaussteller wurde "AB" unter Anführung der UID-Nummer der AB KG genannt. Im Zusammenhang mit diesen Rechnungen machte der Bf. für das Jahr 2008 Vorsteuern iHv EUR 14.299,80,-- und für das Jahr 2009 Vorsteuern iHv EUR 5.918,60,-- geltend. Im Zuge der Außenprüfung über die Umsatzsteuer der Jahre 2008 bis 2010, die im Jahr 2013 stattfand, wurden bei den Rechnungen der AB KG die fehlende UID-Nummer des Bf. sowie die unvollständige Bezeichnung des Rechnungsstellers beanstandet. Trotz Vornahme von Korrekturen

wurden die genannten Vorsteuern für die Jahre 2008 und 2009 mit der Begründung nicht anerkannt, dass eine Rechnungsberichtigung durch die AB KG nicht habe nachgewiesen werden können.

Auf Grund eines abgewiesenen Konkursantrags der AB KG, deren Löschung im Firmenbuch im Jahr 2016 erfolgte, wurde die Gültigkeit der UID-Nummer mit 18. Jänner 2012 begrenzt. Aus diesem Grund versagte die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Anerkennung der genannten Vorsteuern iHv insgesamt EUR 20.218,40,--, welche der Bf. erneut für das Jahr 2013 geltend gemacht hatte.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und geht aus dem Bericht über die Außenprüfung, der im Zuge dieser Außenprüfung erfolgten und aktenkundigen Kommunikation zwischen dem Bf. und dem Prüfer, den im Akt befindlichen Rechnungen, dem Firmenbuchauszug, der Begründung des angefochtenen Bescheids und dem Beschwerdevorbringen hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Stattgabe

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF vor BGBl. I Nr. 118/2015 kann der Unternehmer 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, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 gehören zu den Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, u.a. der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers (lit. a), bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag EUR 10.000,00,-- übersteigt, weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (lit b.) sowie die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht (lit. i).

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28.1.2015, 2010/13/0192) konnte ein Vorsteuerabzug nicht auf eine Rechnung gestützt werden, die nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben enthielt.

Jüngst (vgl. VwGH 29.5.2018, Ra 2016/15/0068) hat der Verwaltungsgerichtshof hingegen unter Bezugnahme auf die in der Zwischenzeit ergangenen Urteile des EuGH erklärt, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deswegen verweigern darf, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112/EG aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind (Rn. 42 und 43 des Urteils vom 15.9.2016, C-516/14, *Barlis 06*). Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts geht aus Art. 17 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112/EG) hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. Rn. 28 des Urteils des EuGH vom 22.10.2015, C-277/14, *PPUH Stehcemp*).

Nach dem Urteil des EuGH vom 15.9.2016, C-518/14, *Senatex GmbH*, auf welches der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1.6.2017, Ro 2015/15/0039, verweist, stehen Art. 167, Art. 178 Buchstabe a und Art. 226 Nr. 3 der Richtlinie 2006/112/EG einer nationalen Regelung entgegen, wonach der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe keine Rückwirkung zukommt, sodass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt worden ist, sondern für das Jahr, in dem sie berichtigt worden ist. Aus den Urteilen des EuGH vom 8.5.2013, C-271/12, *Petroma Transports SA*, und vom 25.7.2010, C-368/09, *Pannon Gep Centrum*, wird abgeleitet, dass der Berichtigung der Rechnungen eine *ex tunc*-Wirkung zukommt, wenn diese bis zum Erlass einer Entscheidung durch die Steuerbehörde erfolgt (vgl. auch *Schefzig* in SWI 2015, 271 [281]).

Der Bf. versuchte erstmals, den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Rechnungen für die Jahre 2008 und 2009 geltend zu machen. Für diese Zeiträume war strittig, ob die vom Bf. vorgelegten Rechnungen als solche betrachtet werden konnten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Diesen verweigerte die belangte Behörde im Zuge der Außenprüfung und bezog sich auf nicht berichtigte formelle Mängel (Fehlen der UID-Nummer des Bf. und unvollständige Bezeichnung des Rechnungslegers), ohne zum Ausdruck zu bringen, am Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug zu zweifeln. Die in Folge erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009, in welchen der Abzug der gegenständlichen Vorsteuern für diese Zeiträume nicht gewährt wurde, wurden vom Bf. nicht angefochten.

Für eine Berichtigung der Rechnungen durch den Bf. mit *ex tunc*-Wirkung besteht somit kein Raum.

Daher gilt entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 2.9.2009, 2008/15/0065), dass im Zusammenhang mit an den

Unternehmer erbrachten Leistungen der Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden kann, in welchem - zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Dass die vom Bf. für das Jahr 2013 vorgelegten Rechnungen ordnungsgemäß sind, wurde von der belangten Behörde unter Hinweis auf die nicht mehr gültige UID-Nummer der AB KG in Abrede gestellt.

Dem ist einerseits entgegenzuhalten, dass die Unternehmereigenschaft nicht mit der Einstellung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, der Auflösung der Gesellschaft oder ihrer Löschung im Firmenbuch endet; Personengesellschaften - wie die AB KG, deren Löschung im Firmenbuch im Jahr 2016 erfolgte - sind so lange als Unternehmer anzusehen, bis alle Rechtsbeziehungen gegenüber Dritten, die mit dem aufgegebenen Betrieb zusammenhängen, beendet sind (*Windsteig* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 136 und 137). Daher kann die AB KG auch für das Jahr 2013 als "Steuerpflichtiger" betrachtet werden, der auf einer vorhergehenden Umsatzstufe Dienstleistungen erbrachte. Dass die anderen materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vornahme eines Vorsteuerabzugs, nämlich die Verwendung der Dienstleistungen von einem anderen Steuerpflichtigen - dem Bf. - auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze, bestehen, ist unstrittig.

Andererseits ist unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH vom 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, darauf hinzuweisen, dass selbst dann, wenn ein Leistungserbringer es unterlässt, sich bei der zuständigen nationalen Behörde als Umsatzsteuerpflichtiger zu registrieren, dessen Identifizierung jedoch - etwa auf Grund einer von der Steuerbehörde zugeteilten Steueridentifizierungsnummer - sichergestellt ist, dieser Verstoß das Abzugsrecht eines anderen Steuerpflichtigen nicht in Frage stellen kann (Rn. 30 und 33). Es ist unstrittig, dass die Identifizierung der AB KG auf Grund der in den berichtigten Rechnungen angeführten und in den Jahren 2008 und 2009 gültigen UID-Nummer sichergestellt war.

Da die vom Bf. vorgelegten berichtigten Rechnungen alle erforderlichen Angaben enthielten und die materiellen Voraussetzungen für die Vornahme eines Vorsteuerabzuges erfüllt waren, kann der Gewährung eines Vorsteuerabzuges entgegen der Ansicht der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden. Da keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Hinterziehung der Umsatzsteuer vorliegen und die belangte Behörde auch nicht auf eine solche Bezug nahm, gehen deren Ausführungen zur Gutgläubigkeit des Bf. unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH vom 6.9.2012, C-324/11, *Tóth*, ins Leere. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde.

Da bisher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu gleich gelagerten Fällen erging, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 30. Jänner 2019