



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatung, vom 25. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13. Juni 2007 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 3/2007 und 4/2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen stellte das Finanzamt fest, dass bei der Rechnung mit der Nummer 38910 der Firma M., S. vom 28.3.2007 über € 130.000,- netto, sowie der Rechnung der Rechtsanwälte F. vom 11.4.2007 über E 11.000,- netto, die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers der Lieferung oder Leistung (der Berufungswerberin, Bw.) fehle. Damit entsprächen diese Rechnungen nicht dem § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994, welche Bestimmung bei Rechnungen über einem Gesamtbetrag von € 10.000,- auch die vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers voraussetze (BGBl. I 2005/103 ab 1.7.2006). Diese Rechnungen seien vom jeweiligen Rechnungsaussteller zu berichtigen. Ein Vorsteuerabzug für die berichtigten Rechnungen könne erst im Zeitpunkt, in dem die jeweilige Rechnung berichtigt werde, berücksichtigt werden (vgl. Tz. 1 der Niederschrift und des Berichtes der UVA-Prüfung vom 12.6.2007).

Diese Rechtsansicht wurde den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für März und April 2007 zugrunde gelegt und der Vorsteuerabzug entsprechend gekürzt.

Gegen die zeitliche Verschiebung des Vorsteuerabzuges aufgrund formell unrichtiger Rechnungslegung richtete sich die Berufung der Bw. und wurde im Wesentlichen begründend ausgeführt: Das mit Wirkung 1. Juli 2006 neu eingeführte Rechnungsmerkmal der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers auf Rechnungen, deren Gesamtbetrag € 10.000 übersteigt, sei im Rahmen des Wirtschafts- und Beschäftigungsgesetzes 2005 als Maßnahme zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges eingeführt worden. Zur Wirksamkeit und Sinnhaftigkeit dieser Maßnahmen gäbe es entsprechend kritische Stellungnahmen im Schrifttum (z.B. SWK 17/2005, S. 562).

In den Umsatzsteuerrichtlinien werde in der Rz 1555 (bezüglich der fehlenden Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers) und in der Rz 1831 (bezüglich mangelhafter Rechnungen allgemein) im Falle einer finanzbehördlichen Überprüfung die Möglichkeit einer Berichtigung mangelhafter Rechnungen innerhalb einer Frist von einem Monat und damit einer rückwirkenden Anerkennung der berichtigten Rechnungen eingeräumt. Obwohl weder dem leistenden Unternehmer noch der Bw. in irgendeiner Weise die Absicht des Mehrwertsteuerbetruges unterstellt werden könne, beschreite das Finanzamt unter Missachtung der in den Umsatzsteuerrichtlinien vorgesehenen Verwaltungsvereinfachungsbestimmungen den Weg eines prüfungsstatistikverschönernden Mehrergebnisses.

Bezüglich des in § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 mit Wirksamkeit ab 1. Juli 2006 für Rechnungen mit einem Gesamtbetrag von über € 10.000 normierten zusätzlichen Rechnungsmerkmals der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers sei festzustellen, dass die Europäische Union offensichtlich erst in der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 in Artikel 227 eine abweichende Regelung bezüglich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers vorsehe.

Im gegenständlichen Berufungsbegehren werde dargelegt, dass geringfügige formelle Mängel einer Rechnung, wie im konkreten Fall das Fehlen der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers unter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht keinesfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen dürfe.

Bereits Stoll/Tanzer hätten im Jahr 1997 (GesRZ 1997, 77ff) festgehalten, dass bei den an ein Abrechnungsdokument zu stellenden Anforderungen zwingend auf das Gemeinschaftsrecht abzustellen sei. Dabei könne der Vertrauensgrundsatz gebieten, dass inhaltliche, jedoch periphere, dem Rechnungsempfänger nicht zumutbar einsichtige Unvollständigkeiten in einer substantiell dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnung nicht als Mangel zu werten seien und damit das Recht auf Vorsteuerabzug keinesfalls anzutasten sei.

Der bislang sowohl vom Verwaltungsgerichtshof, von der Finanzverwaltung und Lehre vertretenen Auffassung einer Nichtanwendbarkeit des Gutgläubensschutzes im Abgabenrecht sei unter anderem durch das Urteil des EuGH vom 6.7.2006, C-439/04, "Kittel" der Boden entzogen.

Vor der Neufassung der Mehrwertsteuerrichtlinie seien die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen betreffend den Vorsteuerabzug in den Artikeln 17, 18 und 22 der 6. EG-RL geregelt gewesen. Diese Auflistung gehe auf die Rechnungsrichtlinie 2001/115/EG vom 20.12.2001 zurück. Darin seien die Mindestanforderungen für Rechnungen europaweit vereinfacht, modernisiert und harmonisiert worden.

Im Urteil "Kittel" bringe der EuGH zum Ausdruck, dass zusätzliche, über den Artikel 22 der Sechsten EG-RL hinausgehende Rechnungsanforderungen nicht so weit gehen dürften, dass das Recht auf Vorsteuerabzug vollständig ausgeschlossen oder übermäßig erschwert werde. Zusätzliche Rechnungsangaben der Mitgliedstaaten sowohl laut Gesetz wie auch laut Verwaltungspraxis dürften nach der Rechtsprechung des EuGH nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen. Das Grundprinzip des Rechtes auf Vorsteuerabzug in der Unternehmerkette müsse daher unter Beachtung der Gebote der Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit in unverändertem Umfang auch in Zusammenhang mit unvollständigen Rechnungsangaben beachtet werden. Gutgläubigen Rechnungsempfängern sei zur Wahrung des Gebotes der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit auch im Fall formeller, peripherer Unvollständigkeiten oder Ungenauigkeiten von Rechnungsangaben ein Vorsteuerabzug nicht zu verwehren.

Auch Ruppe äußere in seinem Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (§ 12, Tz 46ff) erhebliche Bedenken gegen überzogene formale Anforderungen bezüglich einzelner Rechnungsmerkmale. Der Nachweis der sonstigen materiellrechtlichen Anspruchsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug ließe sich in vielen Fällen grundsätzlich auch ohne Vorlage einer fehlerfreien Rechnung erbringen.

Der EuGH führe im Urteil vom 21.4.2005, C-25/03, "HE", UR 2005, 324, aus, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug (an dessen materiellrechtlicher Zulässigkeit kein Zweifel bestehe) nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht alle vom nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben erfülle. In Hinblick auf die einschlägige Rechtsprechung des EuGH stelle sich ernsthaft die Frage, ob durch überzogene Formalerfordernisse wegen der damit verbundenen Verletzung des Gleichheitssatzes das diesem Grundsatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsprinzip verletzt werde.

Tumpel/Prechtl (SWK 31/2006, S 872) würden im Urteil "Kittel" ein Anerkenntnis eines Schutzes des guten Glaubens für das Umsatzsteuerrecht sehen, wobei die bisherige Haltung des Verwaltungsgerichtshofes, der Finanzverwaltung und der Lehre nicht mehr weiter aufrecht zu erhalten sei. Nicht allen Anforderungen entsprechende Rechnungen sowie sonstige vorhandene oder behauptete Mängel könnten nicht weiter ausschließlich als Risiko des Leistungsempfängers angesehen werden.

Auch nach den Ausführungen von Taucher (SWK 3/2007, S 074) wäre es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar, das Vorsteuerabzugsrecht nur deshalb zu verweigern, weil eine Rechnung nicht alle vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthalte. Rechnungsmängel könnten im Rahmen eines im gesamten Gemeinschaftsgebiet wirksamen Mehrwertsteuersystems nicht ausschließlich als Risiko des Leistungs- und Rechnungsempfängers angesehen werden.

Abschließend sei noch Tiedtke in UR 5/2005, Die Rechnung im Umsatzsteuerrecht, zu zitieren: "Die Anforderungen, die der Gesetzgeber derzeit an die Rechnung stellt, gehen weit über das erforderliche Maß hinaus. Sofern die Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug als Begründung für Rechnungsanforderungen angeführt wird, ist dies oftmals ein Vorwand, da sich mit der Rechnung Betrug weder fördern noch verhindern lässt ...".

Der Steuergesetzgeber habe mit dem Erfordernis der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag € 10.000 übersteige, mittlerweile das zehnte Merkmal für eine ordnungsgemäße Rechnung definiert, was zu einer unvergleichlichen Mehrbelastung durch zusätzliche Kontrollmaßnahmen auf Seiten des leistenden Unternehmers und auch auf der Seite des Leistungsempfängers führe.

Der Zusatznutzen dieser zusätzlichen Angabe sei weder für den steuerlichen Berater noch für die betroffenen Unternehmer nachvollziehbar. Im konkreten Fall könne auch keine Betrugsgefahr unterstellt werden, da sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger (Bw.) amtsbekannt seien und diese fortlaufend ihre Umsatzsteuerzahllasten sogar an ein und dasselbe Finanzamt ablieferten.

Der der strittigen Vorsteuer zu Grunde liegende zivilrechtliche Vertrag hinsichtlich der betreffenden Lieferung und Leistung sei zwischen den beiden Vertragspartnern einwandfrei abgeschlossen worden und auch bezüglich der betrieblichen Veranlassung der in Frage stehenden Leistung habe sich die Finanzverwaltung im Rahmen der durchgeführten Umsatzsteuerprüfung überzeugen können.

Somit sei der Vorsteuerabzug für die in Frage stehenden Rechnungen, bei welchen ausschließlich das Formalkriterium der fehlenden Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des

Leistungsempfängers als Ausschlussgrund aufgezeigt worden seien, unverändert im bisher beantragten Voranmeldungszeitraum zu gewähren.

In der Berufung wurde eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat des UFS beantragt, dieser Antrag wurde jedoch am 15. April 2009 zurückgezogen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 in der ab 1. Juli 2006 wirksamen Fassung BGBl I Nr. 103/2005, müssen Rechnungen den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung enthalten. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, 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.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend das Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005 soll auf Grund der Änderung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowohl des liefernden oder leistenden Unternehmers wie auch des Lieferungs- oder Leistungsempfängers auf der Rechnung angegeben werden, wenn der Rechnungsbetrag 10.000 Euro übersteigt. Bislang war dies nur in Fällen des Übergangs der Steuerschuld gefordert. Das allgemeine Erfordernis der Angabe beider Umsatzsteuer-Identifikationsnummern dient der effizienteren Außenprüfung der Finanzämter und stellt damit eine Betrugsbekämpfungsmaßnahme dar. Damit insbesondere bei Massengeschäften der administrative Aufwand für die Wirtschaft gering gehalten wird, soll die Angabe beider Umsatzsteuer-Identifikationsnummern erst verpflichtend sein, wenn der Rechnungsbetrag 10.000 Euro übersteigt.

Die gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlage für die eingangs zitierte Bestimmung findet sich in Artikel 22 Abs. 3 b der 6. EG-RL idF der RL 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001, wonach die Mitgliedstaaten von Steuerpflichtigen, die in ihrem Hoheitsgebiet ansässig sind und dort Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirken, verlangen können, in anderen Fällen als nach Unterabsatz 1 vierter Gedankenstrich ("die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Kunden nach Absatz 1 Buchstabe c), unter der er eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen, für die er Steuerschuldner ist, oder eine Lieferung von Gegenständen gemäß Artikel 28c Teil A erhalten hat") die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach Absatz 1 Buchstabe c) ihrer Kunden anzugeben.

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.

Durch den Hinweis auf § 11 ist eine Rechnung mit den besonderen Merkmalen des § 11 Anspruchsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug. Die Rechnung iSd § 11 ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs, die nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch andere Beweismittel ersetzt werden kann. Die Rechnung muss grundsätzlich alle im § 11 Abs. 1 angeführten Angaben enthalten. Fehlt eine Angabe, so muss der Rechnungsempfänger die Rechnung dem Aussteller zur Berichtigung zurückstellen (vgl. Scheiner/Kolacny-/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 116 und 124).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

In der Literatur wird von einer Reihe von Autoren einhellig die Rechtsauffassung vertreten, dass die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers im Sinne der eingangs zitierten Norm einen zwingenden Bestandteil einer zum Vorsteuerabzug berechtigten Rechnung darstellt, was bei einem diesbezüglichen Mangel zum Verlust des Vorsteuerabzuges führt (vgl. Wiesinger/Zehetmayer, Zweifelsfragen zur Angabe der Empfänger-UID auf Rechnungen - Neue Formalerfordernisse ab 1.7.2006 in SWK 2006, S 415; Huber/Pichler, UID-Nr des Leistungsempfängers in taxlex-SRa 2006/97; Keppert, Die steuerlichen Neuerungen ab 2006 in SWK 2006, T 5; J. Zehetner/U. Zehetner, Achtung! Ab 1.7.2006 zusätzliches Rechnungsmerkmal: UID des Leistungsempfängers in GBU 2006/06/12; vgl. Wisiak, UFS und Vorsteuerabzug aus Rechnungen, UFSjournal 2009, 131).

Da in der von der Bw. zitierten Literatur die streitgegenständliche Thematik des seit 1. Juli 2006 bestehenden zusätzlichen Rechnungserfordernisses der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers überhaupt nicht behandelt wird, erweist sie sich nicht als einschlägig. Die dort, insbesondere zum Vorsteuerabzug gutgläubiger Mehrwertsteuerbetrugsopfer vertretene Rechtsansicht, wonach bei Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers unter Bedachtnahme auf den gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes der Vorsteuerabzug jedenfalls zu gewähren sei, ist im Rahmen der gegenständlichen Streitfrage nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aus nachstehenden Erwägungen nicht vertretbar:

Da nach dem Gemeinschaftsrecht (Artikel 22 Abs. 3 b der 6. EG-RL idF der RL 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001) die Mitgliedstaaten von Steuerpflichtigen, die in ihrem Hoheitsgebiet ansässig sind und dort Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirken, verlangen können, in anderen Fällen als nach Unterabsatz 1 vierter Gedankenstrich

die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach Absatz 1 Buchstabe c) ihrer Kunden anzugeben und diese Möglichkeit vom österreichischen Gesetzgeber als Maßnahme zur Betrugsbekämpfung im Rahmen einer effizienteren Außenprüfung der Finanzämter umgesetzt wurde, erweist sich dieses Rechnungserfordernis jedenfalls als gemeinschaftsrechtskonform. Durch die Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Zuge der Erteilung des Auftrages zur Erbringung einer Lieferung oder sonstigen Leistung versetzt der Leistungsempfänger den leistenden Unternehmer in die Lage, eine mehrwertsteuergerechte Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 auszustellen. Da sich die Rechnungskontrolle des Leistungsempfängers im Zeitpunkt des Einlangens der Rechnung insoweit auf die Überprüfung des Vorhandenseins seiner (eigenen) Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beschränkt, handelt es sich keinesfalls um ein Rechnungserfordernis, wodurch das Recht auf Vorsteuerabzug übermäßig erschwert würde. Überdies ist die fehlende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers für diesen unzweifelhaft und leicht feststellbar, weshalb sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Problematik des Schutzes eines gutgläubigen Rechnungsempfängers überhaupt nicht stellt.

Bemerkt werden muss auch, dass in einem von der EU-Kommission vorgelegten Vorschlag eine Neuregelung des Bereiches Rechnungsmerkmale u.a. dahingehend vorgesehen ist, als eine **generelle** Verpflichtung zur Aufnahme der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers zur Vervollständigung der Umsatzsteuerrechnung vorgeschlagen wird (COM [2009] 21, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC; Hofer/Pfister, Überblick über die von der EU-Kommission angestrebten Änderungen bei der Rechnungsausstellung, taxlex 2009, 144). Diese Maßnahme soll den Finanzverwaltungen eine zusätzliche Kontrollmöglichkeit einräumen.

Die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in der Rechnung ist für die Finanzverwaltung ein Hinweis darauf, dass der Leistende den Umsatz für sein Unternehmen ausführen hat lassen und ermöglicht eine diesbezügliche (grobe) Überprüfung bereits beim Rechnungsaussteller, als eindeutig für den „Privatbereich“ erkennbare Leistungen einer näheren Untersuchung zugeführt werden könnten. Tritt der Leistungsempfänger dem Leistenden gegenüber unter seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf und weist er auf den Bedarf einer Rechnung mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer-Ausweis seiner (des Leistungsempfängers) hin, so wird damit explizit die Unternehmensbezogenheit der Leistung erklärt. Die verpflichtende Aufnahme der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in die Rechnung kann daher sehr wohl als ein Mittel zur Betrugsbekämpfung gesehen werden.

Da demnach die streitgegenständliche Rechnung infolge fehlender Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers nicht als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994

zu qualifizieren ist, ist die diesbezügliche materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt.

Zu der von der Bw. vorgebrachten Kritik bezüglich des Zeitpunktes des Vorsteuerabzuges im Falle einer Rechnungsberichtigung ist Folgendes auszuführen:

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, UStG<sup>3</sup>, § 12, Tz 59 und die dort zitierte Judikatur und Literatur, sowie UFS 7.7.2005, RV/0142-I/02 in ecolex 2005/419 und VwGH 6.7.2006, 2006/15/0183].

Die Gewährung des Vorsteuerabzuges im beantragten Voranmeldungszeitraum wäre daher auch im Falle einer allfälligen rechtzeitig, aber nachträglich erfolgten Rechnungsberichtigung nicht gesetzeskonform, und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. April 2009