



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat (Graz) 4

GZ. RV/0908-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 4. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. Mai 2009 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 1-12/2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise 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 beträgt € 275,77.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) handelt es sich um eine in Deutschland registrierte Unternehmerin im Bereich „Reisebüro“, welche mit Erstattungsantrag vom 10.6.2005 einen Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer einbrachte und dort Vorsteuer im Zusammenhang mit Veranstaltungen in Österreich beehrte. Nach einer durchgeföhrten Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Bw. eine Betriebsstätte in Österreich unterhalte, was aber vom „Betriebsstättenfinanzamt“ nach einer durchgeföhrten Nachschau nicht bestätigt werden konnte. Es wurde festgestellt, dass lediglich der Wohnsitz der Bw. sich in Österreich befindet und für die Rückvergütung der Vorsteuer das Finanzamt Graz-Stadt zuständig sei, welches die Bw. um eine genaue Sachverhaltsdarstellung hinsichtlich der Geschäftstätigkeit und um weiterführende Belege, insbesondere eine gültige Unternehmerbescheinigung, bat.

Die Bw. gab daraufhin an, dass sie ein Reisebüro (unter dem Namen „AT“) für Großkunden in

Deutschland mit dem Verkauf von Reisepaketen an Unternehmer betreibe und legte eine Bestätigung der deutschen Finanzverwaltung vor, wonach sie als beschränkt einkommensteuerpflichtig veranlagt werde. Weiters wurde ein Bescheid über die Erteilung einer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vorgelegt.

Das Finanzamt wies den Antrag der Bw. auf Erstattung der Vorsteuern mit Bescheid vom 6.5.2009 ab mit der Begründung, dass der Antwort der Bw. zu entnehmen sei, dass mit dem Erstantrag vom 10.6.2005 für das Jahr 2004 keine ordnungsgemäße Bescheinigung über die mehrwertsteuerliche Registrierung im Original beigelegt worden sei. Diese Bescheinigung habe nicht älter als ein Jahr (bei der Antragstellung) zu sein und die Mehrwertsteuerpflicht im Ansässigkeitsstaat zu bestätigen. Diese Bescheinigung, das Antragsformular und die Originalbelege seien der Erstattungsbehörde zwingend innerhalb der Sechsmonatsfrist zu übermitteln. Festgehalten werde, dass aus den Unterlagen nur hervorgehe, dass die Bw. mit der „Betriebsstätte“ in Deutschland als österreichische Staatsbürgerin beschränkt einkommensteuerpflichtig veranlagt werde.

Dagegen wurde fristgerecht mit 4.6.2009 berufen, ein Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS gestellt und im Wesentlichen ausgeführt: Die Bw. habe vor bereits vier Jahren den Erstattungsantrag gestellt. Es sei eine Weiterverweisung des Verfahrens an das Finanzamt X. erfolgt. Im Zuge einer dortigen Besprechung seien alle Belege durchbesprochen und festgestellt worden, dass in Österreich keine Betriebsstätte vorhanden sei.

Die Bw. habe den Vergütungsantrag samt Originalbelegen fristgerecht eingebracht. Dem § 3 Abs. 1 der Erstattungsverordnung sei somit gänzlich entsprochen worden. Der ausländische Unternehmer müsse weiters durch behördliche Bescheinigung des Staates, in welchem er ansässig sei, nachweisen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen sei (§ 3 Abs. 3 der VO). Dies werde von der Rechtsprechung dahingehend präzisiert, dass dies als eine verwaltungstechnische Erfassung zur Veranlagung zur Umsatzsteuer zu verstehen sei (BFH 18.1.2007, V R 22/05). Die Bw. tätige aus österreichischer Sicht ausschließlich sonstige Leistungen in Deutschland. Eine Bestätigung über die Erteilung einer UID-Nummer der deutschen Finanzverwaltung sei beigelegt worden. Eine Bestätigung über die umsatzsteuerliche Erfassung in Deutschland seit dem 1.8.1997, datiert mit 13.5.2009, werde nunmehr vorgelegt. Damit sei materiell dargelegt, dass die Bw. als Unternehmerin erfasst sei und als umsatzsteuerpflichtige Unternehmerin unter einer Steuernummer geführt werde. Die materiellen Voraussetzungen für ein Vorsteuervergütungsverfahren seien somit immer vorgelegen. Die konkreten Anforderungen der Abgabenbehörde hinsichtlich des Alters bzw. der Aktualität der Ansässigkeitsbescheinigung gingen über die Bestimmung des § 3 der VO hinaus. Unter Berufung auf eine Richtlinie würden strengere Anforderungen gestellt als in der

nationalen Rechtsordnung verankert. Dies sei unzulässig.

Es sei kein (zwingend zu erlassender) Mängelbehebungsauftrag gem. § 85 Abs. 2 BAO zur Behebung von Formalgebrechen ergangen, um eine fehlende Unternehmerbescheinigung einzufordern.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22.7.2009 ab im Wesentlichen mit der Begründung, dass gemäß der VO BGBl. 279/1995 der Unternehmer die Erstattung mittels amtlichen Vordruckes (U5) zu beantragen habe. Auf diesem Antrag werde u.a. dem Artikel 3 Abs. a der 8.MwSt-RL der EU entsprochen und auf die Mindestfordernisse des Erstattungsantrages durch den Hinweis „Vor dem Ausfüllen bitte Formular U5a beachten“ hingewiesen. Mittels dieser Ausfüllhinweise werde eindeutig auf die geforderte Bescheinigung über die Mehrwertsteuerliche Erfassung und die Gültigkeitsdauer dieser Bescheinigung hingewiesen. Die auf diesen Ausfüllhinweisen enthaltenen Angaben entsprächen somit den Anhängen A, B und C gem. Artikel 3 lit. a und b der 8. MwSt-RL der EU. Die Verordnung habe durch diesen Hinweis auf dem amtlichen Antragsformular und den Ausfüllhinweisen somit der EU-Richtlinie entsprochen. Der dem Antrag beigelegte Bescheid über die Vergabe einer deutschen UID-Nummer vom 28.2.2000 spreche nicht über die Mehrwertsteuerpflicht ab, da auch Kleinunternehmer etc. unter Umständen eventuell eine UID-Nummer erhielten und sei zum Antragszeitpunkt 10.6.2005 bereits mehr als 5 Jahre alt gewesen.

Daraufhin wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 276 Abs. 2 BAO eingebbracht. Im Vorlageantrag wurde im Wesentlichen ergänzend vorgebracht: Die Grenze der gemeinschaftskonformen Interpretation stelle der äußerste Wortlaut des innerstaatlichen Rechts dar. Eine vollständige Versagung des Vorsteuerabzuges nur wegen eines derart geringfügigen Formalfehlers scheine unter der grundsätzlichen Zielsetzung der Neutralität der Mehrwertsteuer als unverhältnismäßig. Sie wirke umso unrichtiger, als der EuGH in seiner Judikatur den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer hervorgehoben habe.

Die Bezugnahme auf Ausfüllhinweise im Formular U5 sei problematisch. Die Kundmachung von Bestimmungen, wie z.B. ein Mindestalter der Ansässigkeitsbescheinigung sei im dafür vorgesehenen Kundmachungsorgan nicht erfolgt. In der Erstattungsverordnung komme lediglich ein „amtlich vorgeschriebener Vordruck“ zum Ausdruck. Die Voraussetzungen, welche (wie in der Berufungsvorentscheidung angeführt) in Ausfüllhinweisen angeführt seien, erfüllten wohl kaum derartige rechtsstaatliche Prinzipien und seien somit im Abgabenverfahren zu Lasten des Abgabepflichtigen unbeachtlich.

Auch aus Gutgläubenschutz- und Vertrauenschutzüberlegungen scheine eine Versagung des Vorsteuerabzuges als problematisch.

Mit Schreiben vom 28.8.2009 wurde ergänzend ausgeführt: Die Behörde hätte ein Mängel-

behebungsverfahren gem. § 85 Abs. 2 BAO hinsichtlich des Formgebrechens bezüglich der Ansässigkeitsbescheinigung durchführen müssen. Ein solcher Mängelbehebungsauftrag unterblieb.

Diesbezüglich werde auf ein Erkenntnis des VwGH vom 30.1.2003, 2000/15/0013, verwiesen, in welchem in einem ähnlich gelagerten Sachverhalt ein wegen nicht bzw. zu spät erlassenem Mängelbehebungsauftrag ergangener Bescheid als rechtswidrig erkannt worden sei. Ausfüllhinweise stellten allenfalls eine Verwaltungspraxis dar, keinesfalls jedoch ein Gesetz, an welches die Verwaltung bei Vollziehung der Gesetze iSd Art. 18 B-VG gebunden sei.

Im Verfahren vor dem UFS wurde um nochmalige Vorlage der Originalrechnungen gebeten und hinsichtlich der Telekommunikationsdienstleistungsrechnungen auf § 3a Abs. 9a iVm § 3a Abs. 10 Z 13 UStG 1994 idF BGBI. I 71/2003 verwiesen.

Bei Durchsicht der übermittelten Originalbelege fiel auf, dass der Großteil der Rechnungen hinsichtlich des Rechnungsempfängers überklebt worden war und ursprünglich auf „A. GmbH, Adresse1“ ausgestellt worden war. Bei diesem Unternehmen scheint die Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführerin laut Firmenbuch auf. Sämtliche T-Mobile Rechnungen waren auf diese Geschäftsadresse, also nicht auf die deutsche Geschäftsanschrift der Bw., ausgestellt, viele der Rechnungen nachträglich ergänzt worden.

Es erging daher ein Vorhalt vom 24.5.2011 an die steuerliche Vertretung der Bw.:

„1. Aus den vorgelegten Originalrechnungen ergibt sich, dass diese zum Teil handschriftlich nachträglich ergänzt worden sind hinsichtlich UID des Leistenden, Rechnungsnummer, Leistungszeitraum und Umsatzsteuerbetrag.

Dies ergibt sich aus dem Vergleich mit den im Akt aufliegenden Rechnungskopien bzw. der Abfrage verschiedener UIDs, welche zum Teil nicht stimmen oder zum Rechnungsausstellungszeitpunkt nicht gültig waren.

2. Rechnungsberichtigungen kann wirksam nur der Rechnungsaussteller vornehmen, wobei für die Vorsteuerabzugsberechtigung das Datum der Berichtigung ausschlaggebend ist, welches aus den Rechnungen nicht ersichtlich ist. Jedenfalls ist nach der Aktenlage davon auszugehen, dass die Berichtigungen nach dem Jahr 2004 vorgenommen worden sind und die berichtigten Rechnungen daher im Jahr 2004 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

3. Zu den T-Mobile Rechnungen ist anzumerken, dass diese nicht auf die Adresse der Bw., sondern auf die Adresse „Adresse1“ lauten, ein betrieblicher Zusammenhang mit dem Unternehmen der Bw. somit nicht feststellbar ist.

4. Weiters muss festgestellt werden, dass ein Großteil der Rechnungen ursprünglich auf „A. GmbH in M.“ lautete und dann mit dem Namen „AT, XX“ überklebt worden ist. Auch hier ist ganz offensichtlich die Berichtigung nicht seitens der Rechnungsaussteller erfolgt.

Da die Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführerin der A. GmbH in M. tätig war, ist der betriebliche Zusammenhang der Rechnungen mit dem Unternehmen der Bw. in Deutschland zu hinterfragen. Eine entsprechende Kontrollmitteilung an das zuständige Finanzamt wird ergehen.

5. Bei den Rechnungen handelt es sich im Übrigen durchwegs um als Reisevorleistungen zu bewertende Leistungen (Gasthof- und Hotelrechnungen), welche nach § 23 Abs. 8 UStG 1994 nicht als Vorsteuer abgezogen werden können.

Die Bw. hat trotz mehrfacher Aufforderungen seitens des Finanzamtes nie Ausgangsrechnungen vorgelegt, aus denen ersichtlich wäre, an wen die Bw. ihre Leistungen erbracht hat (Unternehmer oder Private) bzw. ob ein Zusammenhang mit den Eingangsrechnungen besteht.

6. Sie werden daher eingeladen, die zu den einzelnen Rechnungen gehörigen Ausgangsrechnungen vorzulegen, damit nachvollzogen werden kann, wer die Leistungsempfänger der Bw. waren (damit bei diesen entsprechende Ermittlungen durchgeführt werden können), und ob die Rechnungen einen Verweis auf die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft beinhalten und die Angabe der UID des Leistungsempfängers in der Rechnung angeführt ist (§ 11 Abs. 1a UStG 1994).

Weiters ist die Angabe der Leistungsempfänger wichtig für den Fall einer auf diese übergegangenen Umsatzsteuerschuld, welche bei den Leistungsempfängern vorzuschreiben ist. Eine Umsatzsteuerschuld, für welche die Bw. haftet, wenn nicht ohnehin die Leistungen an Private erbracht wurden und schon aufgrund § 23 Abs. 8 UStG 1994 kein Vorsteuerabzug zusteht.

7. Zusammenfassend ist demnach festzustellen, dass ohne eine lückenlose Vorlage der mit den Eingangsrechnungen in Zusammenhang stehenden Ausgangsrechnungen und der Nachvollziehbarkeit des Zusammenhangs ein Vorsteuerabzug aufgrund der Aktenlage (Hinweis auf Reisevorleistungen, Leistungen für ein anderes Unternehmen als das der Bw.) nicht gewährt werden kann.

Vorsteuerbeträge aus nicht dem § 11 UStG 1994 entsprechenden (und nicht ordnungsgemäß berichtigten) Rechnungen sind nicht zu erstatten."

In Beantwortung des Vorhaltes wurden drei Ausgangsrechnungen für das Jahr 2004 vorgelegt und im Schreiben vom 30.6.2011 ausgeführt:

„Auf Grund der gegen mich erhobenen Vorwürfe betreffend Firmenniederlassung, Geschäftstätigkeiten und Diverses nehme ich wie folgt Stellung:

Seit 1997 betreibe ich in Deutschland ein Einzelunternehmen, welches B 2 B Geschäfte in zahlreichen europäischen Ländern ausführt.

Wir erarbeiten Paketleistungen, welche wir im Paket an unsere Kunden (Reisebüros und Reiseveranstalter) verkaufen.

Unsere Kunden (ausschließlich Unternehmer) sind im Rahmen der Verkäufe an Endkunden dazu verpflichtet, Margenbesteuerung vorzunehmen.

Noch nie haben wir während unserer langjährigen Geschäftstätigkeit an Endverbraucher verkauft, dazu fehlen uns im derzeitigen Ausmaß auch die Voraussetzungen (wie z. B. Reisesicherungsscheine usw.), und ist das auch nicht unser Geschäftsinhalt.

Verweis:

Bestätigung Finanzamt Deutschland über unsere Registrierung, Einkommensteuer und Umsatzsteuerpflicht seit 1997 ununterbrochen

Auszug Betriebsprüfungsbericht vom 18.03.2003 Großbetriebsprüfung des FA T.

Zur Frage des Ortes der Versteuerung, und – ob aber die AT mit Firmensitz in F. in den diversen Drittländern zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, belegen wir diese Tatsache mit einem Auszug aus dem Betriebsprüfungsbericht der deutschen Großbetriebsprüfungsfinanz, woraus klar und deutlich hervorgeht, dass die Angelina Touristik dazu verpflichtet ist, die Umsatzsteuer aus den B 2 B Geschäften, welche sie ausschließlich betreibt, in Deutschland abzuführen.

Bei dieser Gelegenheit halten wir auch gleich mit fest, dass die UMSATZSTEUER in Deutschland pünktlich zu jedem 15. des Folgemonates zu entrichten ist, die VORSTEUERVERGÜTUNGEN aus den diversen Drittländern jedoch JAHRE (!!) dauern.

Insofern gibt es hier enorme Vorlagezeiträume, die im Sinne des Unternehmertums keinerlei Sinnhaftigkeit erkennen lassen.

Auszug BP Erläuterung vom 18.03.2003: (daraus ergibt sich, dass die Bw. Werbeverkaufsfahrten im In- und Ausland veranstaltet hat. Der Ort, der im Rahmen von Kettengeschäften erbrachten Verpflegungsleistungen und der Ort der Reiseleitung, Betreuung, Organisation und Abwicklung liegt nach § 3a Abs. 1 dUStG dort, wo das leistende Unternehmen betrieben wird bzw. wo sich dessen Betriebsstätte befindet. Dies gilt nach der Gesetzesänderung auch für Verpflegungsleistungen, welche nach dem 26.8.1998 erbracht wurden. Die o.a. Leistungen sind somit in Deutschland zu versteuern.)

Zu Ihrer Verbindungsbrücke A. Österreich teilen wir wie folgt mit:

Die A. GmbH in Österreich ist die Firma meines Mannes, die eine völlig andere Tätigkeitsstruktur aufgewiesen hat als die AT in Deutschland.

Unterschiede:

AT verkauft im B 2 B Bereich fertig geschnürte Paketleistungen an ausschließlich Unternehmen A. GmbH umfasst folgende Firmentätigkeiten:

Werdeplanungen in diversen Ländern

Markterhebung und Bedarfsermittlung Kontingente Hotels vor Ort

Werbeplanung vor Ort

Ermittlung der Konsumgewohnheiten vor Ort

Ermittlung möglicher Marktstrategie Unternehmen vor Ort

Erstellung der Werbekonzepte

Überlassung der Informationsdaten und des Informationsmaterials

Ermittlung möglicher Hotels vor Ort

Ermittlung möglicher Reiserouten

Ermittlung Sehenswürdigkeiten

Hieraus ist klar ersichtlich, dass die Tätigkeitsfelder beider Unternehmen völlig unterschiedlich gelagert sind.

Zur Vorlage der dazugehörigen Ausgangsrechnung:

Im Sinne einer umgehenden Klärung dieser sehr langfristigen, kostenintensiven Angelegenheit legen wir alle Ausgangsrechnungen vor, die belegen, dass die Leistungen, wie auch im BP Deutschland verfasst, ausschließlich an Unternehmen erbracht werden.

Auch haben wir die Umsatzliste der AT 2004 beigelegt, aus welcher ersichtlich ist, welche österreichischen Reiseziele damals fakturiert wurden, und somit wo und wann es dazu Lieferantenrechnungen gab.

In diesem Zusammenhang weisen wir auch darauf hin, dass Lieferantenrechnungen vom damaligen Steuerberater nicht vollständig zur Vorsteuervergütung Österreich eingereicht wurden.

Die Belege 2004 wurden von der deutschen Großbetriebsprüfung bereits einer Betriebsprüfung unterzogen, und war das Jahr komplett in Ordnung.

Zudem halten wir auch noch fest, dass es für Leistungen des täglichen Unternehmensbedarfs keine Ausgangsrechnungen gibt.

Somit sollten nun auch alle letzten Zweifel behoben sein und erwarten wir somit eine umgehende Anweisung des seit 2004/2005 offen stehenden Vorsteuerbetrages."

Einer Bitte der steuerlichen Vertretung entsprechend wurde am 18.7.2011 seitens der Referentin mitgeteilt, dass nach der Aktenlage ordnungsgemäß Rechnungen mit einem Vorsteuerbetrag idHv. € 275,77 erstattungsfähig wären. Dies vorbehaltlich des Vorbringens des Finanzamtes und der Ergebnisse der mündlichen Verhandlung.

Der Betrag ergebe sich aus den Rechnungen mit den laufenden Nummern (laut Anlage zum Erstattungsantrag): 44, 49, 54, 72, 73.

Keine Vorsteuer könne aus überklebten Rechnungen und / oder bei fehlendem Leistungs-

zeitraum, fehlender bzw. nachträglich ergänzter laufender Nummer bzw. UID, Kopie oder falscher Anschrift gewährt werden.

Als Antwort darauf führte die steuerliche Vertretung am 18.7.2011 ergänzend aus:
„Gemäß Urteil vom 15.07.2010 habe der EuGH (Rs C-368/09) faktisch die Möglichkeit einer Berichtigung von Rechnungen mit Wirkung für den Vorsteuerabzug ex tunc entschieden. Wir beabsichtigen korrigierte Rechnungen für sämtliche Rechnungen, welche von Ihnen nicht anerkannt werden, von den Ausstellern für das Jahr 2004 einzuholen, welche alle formellen Anforderungen erfüllen, und so den formellen Anforderungen an den Vorsteuerabzug zu genügen.“

*Wir werden an der für morgen anberaumten mündlichen Verhandlung nicht teilnehmen.
Wir bitten höflich um diesbezügliche Stellungnahme.“*

In der mündlichen Verhandlung, die auf Antrag der Bw. (ohne Bw. und deren steuerliche Vertretung) am 19.7.2011 stattfand, beantragte der Finanzamtsvertreter für den Fall einer Stattgabe der Berufung die Vorsteuer nur nach Maßgabe des Vorliegens ordnungsgemäßer Rechnungen gemäß § 11 UStG 1994 zu erstatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Verfahren ist strittig, ob eine erst im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte Unternehmerbescheinigung noch als rechtzeitiger Nachweis für die Unternehmereigenschaft der Bw. im berufungsgegenständlichen Jahr zu werten ist oder ob diese innerhalb der Ausschlussfrist des § 3 Abs. 1 der VO BGBI. Nr. 279/1995 vorzulegen gewesen wäre, um den Vorsteueranspruch begründen zu können.

Weiters ist strittig, ob Vorsteuern aus nicht dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen, welche nachträglich, nach dem Jahr 2004, nicht vom Rechnungsaussteller berichtet worden sind, ohne diesen Umstand oder das Datum der Berichtigung auf der Rechnung ersichtlich zu machen, zu gewähren sind.

Die für die Entscheidung wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen lauten:

Nach § 3 Abs.1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBI. Nr. 279/1995, hat der Unternehmer die Erstattung mittels amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt Graz-Stadt zu beantragen. Der Antrag ist binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Dem Erstattungsantrag sind die Rechnungen im Original beizufügen.

Gemäß § 3 Abs. 3 der VO BGBI. Nr. 279/1995 muss der Unternehmer dem Finanzamt Graz-Stadt in den Fällen des § 1 Abs.1 Z 1 durch Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, nachweisen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist.

Nach § 85 Abs. 2 BAO berechtigen Formgebrechen von Eingaben wie auch das Fehlen einer Unterschrift an sich die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

§ 11 UStG 1994 idF BGBI. I Nr. 134/2003 lautet (Ausstellung von Rechnungen):

Abs. 1: Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht

ausgeföhrte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze sinngemäß. Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind.

Abs. 1a: Führt der Unternehmer Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Satz, § 19 Abs. 1a und Abs. 1b aus, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er in den Rechnungen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung findet keine Anwendung.

Abs. 2: Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Als Rechnung gilt auch eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung, sofern der Empfänger zustimmt. Sie gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sind. Der Bundesminister für Finanzen bestimmt mit Verordnung die Anforderungen, bei deren Vorliegen diese Voraussetzungen erfüllt sind.

Stellt der Unternehmer Rechnungen gemäß Abs. 1 und Abs. 1a aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung anwendbar. Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der auf elektronischem Weg übermittelten Rechnungen müssen für die Dauer von sieben Jahren gewährleistet sein.

Abs. 3: Für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

Abs. 4: Die im Abs. 1 Z 1 bis 3 geforderten Angaben können auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, dass vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen.

Abs. 5: In einer Rechnung über Lieferungen und sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind die Entgelte und Steuerbeträge nach Steuersätzen zu trennen.

Wird der Steuerbetrag durch Maschinen (z.B. Fakturierautomaten) ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, so ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben ist.

Abs. 6: Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt, genügen neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben:

1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und
5. der Steuersatz.

Die Abs. 4 und 5 sind sinngemäß anzuwenden.

.....

Der Argumentation der Bw., dass eine nach der Ausschlussfrist des 30. Juni des Folgejahres vorgelegte Unternehmerbescheinigung jedenfalls noch entsprechend gewürdigt werden müsse, und nicht als verspätet vorgelegt gewertet werden dürfe, ist zu folgen.

Wird eine Unternehmerbescheinigung nicht oder in unzureichender Form vorgelegt, ist das Finanzamt grundsätzlich dazu angehalten, eine solche anzufordern (vgl. das Erkenntnis des VwGH 30.1.2003, [2000/15/0013](#) zu einer gemäß § 85 Abs. 2 BAO angeforderten Unternehmerbescheinigung; UFS RV/0518-G/08 vom 20.11.2008; RV/0308-G/08 vom 9.7.2008). Es sei denn, dass bereits aus anderen Gründen der Antrag abzuweisen wäre, und selbst das Vorliegen einer gültigen Unternehmerbescheinigung diese Abweisung nicht zu beeinflussen vermag.

Der Fall einer fehlenden Unternehmerbescheinigung ist nämlich nicht gleichzusetzen mit dem Fehlen oder dem verspäteten Nachreichen von innerhalb der Ausschlussfrist vorzulegenden Originalrechnungen (vgl. § 3 Abs. 1 der VO BGBI. Nr. 279/1995).

Da die Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens eine gültige Unternehmerbescheinigung vorlegte, hat sie den Nachweis gemäß § 3 Abs. 3 der VO BGBI. Nr. 279/1995 erbracht.

Die Berufung war jedoch teilweise abzuweisen, da die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges gem. § 12 UStG 1994 das Vorhandensein von dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen erfordert. Die vorgelegten Rechnungen entsprechen jedoch nicht zur Gänze den Vorschriften des § 11 UStG 1994 bzw. sind erst nachträglich berichtigt worden.

Der Großteil der Rechnungen wurde hinsichtlich des Rechnungsempfängers überklebt (einmal

auch mit einem Stempel der Bw. überschrieben. Die ursprünglich auf A. in M. ausgestellten Rechnungen, bei welcher Gesellschaft die Bw. als Geschäftsführerin tätig war, wurden mit einem Adresskleber der Bw. überklebt, wobei weder ersichtlich ist, wann bzw. von wem diese Rechnungsberichtigung vorgenommen worden ist. Da erfahrungsgemäß unterschiedliche Rechnungsaussteller nicht über dieselben Adressetiketten der Bw. verfügen werden, ist davon auszugehen, dass die Bw. diese Berichtigungen (Überklebungen) nachträglich vorgenommen hat.

Allfällige Rechnungsberichtigungen sind jedoch ausschließlich durch den Rechnungsaussteller vorzunehmen. Die Ergänzung einer unvollständigen Rechnung oder Berichtigung der Rechnung durch den Empfänger kann einen dem Aussteller zuzurechnenden Mangel nicht heilen (vgl. Ruppe, UStG³, § 11 Tz 51 und 57).

Ebenso ist ersichtlich, dass bei zahlreichen Rechnungen nachträglich die laufende Rechnungsnummer und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Rechnungsaussteller eingefügt worden ist, sowie der gesonderte Umsatzsteuerausweis. Dies lässt sich aus dem Vergleich mit im Akt befindlichen Kopien, Anmerkungen im Akt über fehlende laufende Nummern bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern auf den ursprünglich vorliegenden Rechnungen entnehmen, sowie aus dem Schriftvergleich der einzelnen eingefügten Ziffern und Ergänzungen, die ein einheitliches Schriftbild aufweisen.

Es liegen also im überwiegenden Ausmaß keine dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen im (bzw. für das) Jahr 2004 vor. Dieser Umstand wurde der Bw. auch vorgehalten und von ihr nicht widerlegt.

Mangelhaft hinsichtlich des Rechnungsempfängers (§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994) sind die Rechnungen mit der laufenden Nummer 1 bis 8, 10 bis 33, 36 bis 38, 40, 42, 46, 48, 50, 51, 57.

Die nachträgliche Anbringung der UID bzw. laufenden Nummer erfolgte bei den Rechnungen mit der laufenden Nummer laut Antrag 9, 45, 47, 52 (hier auch nachträgliche Ergänzung der Adresse), 53, 56 (auch nachträgliche Ergänzung der Adresse), 58 (auch nachträglicher Umsatzsteuerausweis).

Keinen Leistungszeitraum (bzw. dieser zum Teil nachträglich eingefügt) weisen auf die Rechnungen mit der laufenden Nummer 34, 35, 39, 43, 53, 55, 57, 59.

Die Rechnung mit der laufenden Nummer 41 ist eine Kopie (§ 3 Abs. 1 der VO BGBI. Nr. 279/1995 erfordert Originalrechnungen).

Die Rechnungen mit der laufenden Nummer 60 bis 71 lauten auf die (im Berufungsjahr aktuelle) Geschäftsadresse der A. in M., entsprechen also nicht dem § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 bzw. gelten als nicht für das Unternehmen der Bw. in Deutschland erbracht und liegen auch nur zum Teil in Kopie vor.

Die Rechnung mit der laufenden Nummer 74 laut Antrag weist keine laufende Nummer iSd § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 auf und wurden nachträglich der Umsatzsteuersatz und der Umsatzsteuerbetrag eingefügt.

Die Rechnungen mit der laufenden Nummer 44, 49, 54, 72 und 73 ergeben einen zu erstattenden Vorsteuerbetrag idHv. € 275,77.

Was den Einwand der steuerlichen Vertretung mit Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 15.7.2010, Rs C-368/09, anbelangt, wonach der EuGH faktisch die Möglichkeit einer Berichtigung von Rechnungen mit Wirkung für den Vorsteuerabzug ex tunc entschieden habe, und die Bw. daher beabsichtige, sämtliche nicht ordnungsgemäßen Rechnungen korrigieren zu lassen, ist festzustellen, dass bis dato eben keine ordnungsgemäßen bzw. ordnungsgemäß berichtigten Rechnungen im festgestellten Ausmaß vorliegen und sich eine Auseinandersetzung mit dieser EuGH Rechtsprechung bzw. deren (durchaus umstrittene, vgl. z.B. Anmerkung von Nieskens zum Urteil in UR 18/2010, S. 697 ff) Auslegung durch die steuerliche Vertretung nach dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt daher erübrigt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Konvolut mit Rechnungen für 2004

Graz, am 27. Juli 2011