

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Steuerberater Otto Böse, Wallbergstraße 4, D-85354 Freising, Deutschland, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17.03.2014 betreffend die Erstattung von Vorsteuern für 07-09/2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. Nr. II 222/2009 für den Zeitraum 07-09/2013 erfolgt mit 2.670,07 Euro.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 22.10.2013 stellte die Beschwerdeführerin (=Bf.), eine in Deutschland ansässige Unternehmerin, einen Antrag auf Erstattung von Vorsteuern für 07-09/2013 in Höhe von 2.861,13 Euro.

Nach Überprüfung der Rechnungen kam das Finanzamt im angefochtenen Bescheid vom 17.03.2014 zur Auffassung, dass lediglich Vorsteuern in Höhe von 2.436,74 Euro zu erstatten seien, da einige Belege lediglich Kassenbons, die die Rechnungsmerkmale des § 11 Abs. Z 1-6 UStG 1994 nicht erfüllten, seien.

Diese Kassenbons seien von der Bf. selbst mit ihrer Stampiglie versehen worden.

Da die Rechnungsbeträge aber 150 Euro überschritten, lägen keine korrekten Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 vor.

Es handle sich dabei um die Rechnungen mit den Sequenznummern 4, 10, 13 und 14.

Die Bf. brachte mit Eingabe vom 14.04.2014 Beschwerde gegen den Bescheid vom 17.03.2014 ein.

Die Bf. legte der Beschwerde eine Sammelrechnung vom 02.04.2014 über drei Lieferungen aus dem Jahr 2013 (Betankungen) über einen Betrag von netto 1.166,67 Euro und 20% Umsatzsteuer in Höhe von 233,33 Euro vor.

In dieser Rechnung sind die Lieferungen Sequenznummern 4, 10 und 14 zusammengefasst.

Für die Sequenznummer 13 (Vorsteuern in Höhe von 191,05 Euro) wurde die Rechnung dahingehend ergänzt, dass auf den Kassenbon Name und Anschrift der Leistungsempfängerin handschriftlich hinzugefügt sowie der Bon mit der Stampiglie des Rechnungsausstellers und einer Unterschrift versehen wurden.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2014 ab, weil die im Jahr 2014 berichtigte Sammelrechnung erst im Jahr 2014 vergütungsfähig sei und der ergänzte Kassenbon Sequenznummer 13 keine berichtigte Rechnung darstelle.

Die Bf. brachte in der Folge mit Eingabe vom 18.09.2014 einen Vorlageantrag ein.

Die Bf. bekämpfte darin nur mehr, die Nichtberücksichtigung der Rechnungen Sequenznummern 4, 10 und 14. Die Bf. legte noch einmal die Sammelrechnung vom 02.04.2014 vor.

Die Nichtanerkennung der Rechnung Sequenznummer 13 wurde nicht mehr bekämpft, sodass lediglich die in der Sammelrechnung erfassten Rechnungen Sequenznummern 4, 10 und 14 strittig sind.

Rechtslage

Unionsrecht

Art. 63 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Richtlinie 2006/112, (=Richtlinie):

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

Art. 167 der Richtlinie bestimmt:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

Art. 168 der Richtlinie:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;.....“

Art. 178 der Richtlinie:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und [das] Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

Art. 179 der Richtlinie:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird.

Art. 219 der Richtlinie:

„Einer Rechnung gleichgestellt ist jedes Dokument und jede Mitteilung, das/die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist.“

Art. 226 der Richtlinie:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

.....

3.

die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat;“

Art. 273 der Richtlinie:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

Österreichische Rechtslage:

§ 11 UStG 1994:

(1) 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. ...“

3. Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. 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;....“

§ 12 UStG 1994:

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- 1. a) 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.

§ 13 UStG 1994:

(3) Unternehmer, die nicht der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegen oder deren Arbeitnehmer im Inland nicht unter den Steuerabzug vom Arbeitslohn fallen, können aus Anlaß einer Geschäfts- oder Dienstreise nur jene Vorsteuerbeträge abziehen, die in einer Rechnung (§ 11) an sie gesondert ausgewiesen werden. Im Falle der Mehraufwendungen für Verpflegung darf ein Vorsteuerabzug jedoch höchstens von den nach Abs. 1 und 2 als Tagesgeld festgesetzten Pauschbeträgen ermittelt werden.

Erwägungen

Die Rechtsprechung des VwGH geht unter Verweis auf das Urteil des EuGH "Terra Baubedarf", EuGH Rs C-152/02 vom 29.04.2004 davon aus, dass die Ausübung des Rechtes auf Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt möglich sei, in dem alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen und der Steuerpflichtige somit

auch über eine ordnungsgemäße Rechnung verfügt (siehe VwGH vom 29.03.2007, 2004/15/0017, 06.07.2006, 2006/15/0183 sowie vom VwGH 02.09.2009, 2008/15/0065).

Im Urteil "Terra Baubedarf", Rs C-152/02 war die vom EuGH zu klärende Frage, ob ein Vorsteuerabzug für Dienstleistungen im Jahr 1999 zustehe, wenn die Leistungen im Jahr 1999 erbracht worden waren, über diese Leistungen Rechnungen vom Leistungserbringer noch 1999 ausgestellt worden waren, diese Rechnungen dem Leistungsempfänger jedoch erst im Jahr 2000 zugehen. Dies hat der EuGH im betreffenden Urteil verneint. Bei der vom EuGH beurteilten Sachlage (siehe Rs C-152/02, Rn 9) *war somit im Jahr 1999 noch keine Rechnung beim Empfänger der Leistung vorhanden.*

Im vorliegenden Fall wurden die Lieferungen im Jahr 2013 erbracht und erhielt die Bf. Rechnungen in Form von Kassenbons, die nicht alle wesentlichen Merkmale einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 enthielten

Die Berichtigungsrechnung (Sammelrechnung) wurde erst im Jahr 2014 ausgestellt und dem Finanzamt vorgelegt.

Wenn auch die vorgelegten Kassenbons Sequenznummern 4, 10 und 14 nicht einer vollständigen Rechnung entsprachen, so waren diese bereits im Erstattungszeitraum 07-09/2013 vorhanden.

Damit ist aber die Sachlage im gegenständlichen Verfahren eine andere als die dem Urteil "Terra Baubedarf" zu Grunde liegende.

Bereits in den Urteilen des EuGH vom 15.07.2010 Rs C-368/09 (Pannon Gep Centrum kft) und vom 08.05.2013, EuGH Rs C-271/12 (Petroma Transports), denen formal mangelhafte Rechnungen, die erst nach Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraumes berichtigt worden waren, traf der EuGH nachstehende Aussagen zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges:

„Die Mitgliedstaaten dürfen den Vorsteuerabzug zusätzlich an das Vorliegen einer Rechnung mit bestimmten Inhalten knüpfen. Sollte aber eine (formal unvollständige) Rechnung vor Ergehen der behördlichen Entscheidung berichtigt werden, so ist diese Rechnung als ursprünglich richtig eingebracht zu betrachten und ein Vorsteuerabzug im ursprünglichen Voranmeldungszeitraum zu gewähren (Rs C-271/12, Rn 34 unter Verweis auf Rs C-368/09 Rn 43 bis 45). Diese Sicht gewährte die Befolgung des Grundsatzes der Neutralität der Umsatzsteuer.“

Aber selbst wenn die Eingangsrechnung nicht alle erforderlichen Rechnungsangaben enthält, kann dem Leistungsempfänger ein Vorsteuerabzug zustehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Finanzverwaltung über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für den Vorsteuerabzug geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind (EuGH vom 15.09.2016 – Rs. C-516/14, Barlis 06, RS1216655, Tz. 43). Die Finanzverwaltung darf sich nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat alle vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen. Danach bedürfte es gar nicht der Rechnungsberichtigung, wenn genügend Informationen vorliegen.

Im Beschwerdefall geht das Finanzamt davon aus, dass die Berichtigungsrechnung vom 02.04.2014 erst im Jahr der Berichtigung, also im Jahr 2014, zur Erstattung von Vorsteuern berechtige.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in seinem Urteil EuGH 15.09.2016 in der Rechtssache C 518/14, Senatex GmbH wie folgt entschieden

Art. 167, Art. 178 Buchst. a, Art. 179 und Art. 226 Nr. 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe, nämlich die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, keine Rückwirkung zukommt, so dass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, sondern für das Jahr, in dem sie berichtigt wurde.

Nicht anders verhält es sich mit der in Beschwerde gezogenen Sammelrechnung.

Die berichtigte Rechnung ist folglich im Erstattungszeitraum 07-09/2013 zu berücksichtigen.

Warum die rückwirkende Wirkung einer Rechnungsberichtigung nur im Zuge einer Außenprüfung zum Tragen kommen soll, ist nicht nachvollziehbar und wäre auch unsachlich und sinnwidrig.

Wenn selbst bei fehlender UID der Vorsteuerabzug zustehen kann, kommt es nicht mehr darauf an, ob die Rechnung im Zuge einer Außenprüfung oder eines Beschwerdeverfahrens korrigiert wird.

Im Übrigen wurde die vorsteuerabzugsfähige Berichtigungsrechnung noch vor Rechtskraft des Bescheides ausgestellt. Zweifel an der Erbringung der Leistung an die Bf. als Unternehmerin bestehen nicht.

Das erkennende Bundesfinanzgericht schließt sich der Judikatur des EuGH zur Wahrung der Neutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich an (siehe auch Bundesfinanzgericht vom 22.01.2015, RV/6100159/2012, 11.12.2015, RV/2100220/2015 und 31.01.2017, RV/2100032/2016).

Der Beschwerde war daher zu folgen und die beigebrachte Sammelrechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe von 233,33 Euro im Beschwerdezeitraum zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Aberkennung der Rechnung Sequenznummer 13 hat die Bf. keine Einwendungen mehr vorgebracht.

Die Nichtanerkennung der Vorsteuern in Höhe von 191,05 Euro laut Rechnung Sequenznummer 13 ist nicht mehr strittig, weshalb sich eine Auseinandersetzung mit diesem Punkt erübrigt.

Der Erstattungsbetrag erhöht sich auf Grund der Stattgabe der Beschwerde von bisher 2.436,74 Euro auf 2.670,07 Euro.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B # VG 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 wird.

Im Beschwerdefall ist eine ordentliche Revision zulässig, da die Beurteilung der Frage, wann die in einer berichtigten Rechnungen der ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden kann, nicht im Einklang mit der bisherigen VwGH Judikatur steht (siehe insbesondere VwGH vom 06.07.2006, 2006/15/0183 sowie vom 02.09.2009, 2008/15/0065).

Graz, am 1. Juni 2017