

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 09.01.2014 betreffend Vorsteuererstattung für 1-12/2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert:

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 222/2009 für den Zeitraum 1-12/2012 erfolgt mit:

(-) 16.450,16 € (Gutschrift)

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

Entscheidungsgründe

Mit elektronischem Antrag vom 26.9.2013 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Erstattung von Vorsteuern aus sechs Rechnungen in Höhe von 16.450,16 € für das abgelaufene Kalenderjahr 2012.

Im angefochtenen Bescheid wurde der Erstattungsbetrag mit Null Euro festgesetzt, was einer materiellen Abweisung des Erstattungsbegehrens gleichkommt. In seiner Begründung führte er aus, ergänzende Informationen seien angefordert, aber nicht zeitgerecht zur Verfügung gestellt worden.

In ihrer Berufung/Beschwerde führte die Bf. aus, das finanzamtliche E-Mail nicht gelesen und daher nicht bearbeitet zu haben sowie, dass sie zwei größere Aufträge mit österreichischen Firmen ausgeführt, die im Reverse-Charge-Verfahren abgerechnet worden seien. Die entsprechenden Ausgangsrechnungen sowie die für die Vorsteuervergütung maßgeblichen Eingangsrechnungen wurden angeschlossen.

In der Beschwerdevorentscheidung wurden 850,16 € aus fünf Rechnungen erstattet. Die Vergütung der Vorsteuer von 15.600 € aus der Rechnung 1 wurde hingegen abgelehnt. In ihrer Begründung verwies das Finanzamt (belangte Behörde) darauf, dass gemäß § 11

Abs. 1 Z 2 UStG 1994 bei Rechnungen mit einem Gesamtbetrag von mehr als 10.000 € die vom Finanzamt erteilte UID-Nummer des Leistungsempfängers anzuführen sei. Bei Fehlen dieser Angabe sei der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung ausgeschlossen.

In ihrem Vorlageantrag führte die Bf. aus, die leistende Firma informiert zu haben und fügte ihrem Schreiben eine korrigierte Rechnung (Rechnungsnummer 8010030336_2) mit ergänzter UID-Nummer der Leistungsempfängerin (Bf.) an und beeinspruchte die Entscheidung über die Nichtgewährung der Vorsteuer.

In der weiteren Folge wurde die Berufung/Beschwerde an das Bundesfinanzgericht übermittelt und seitens der belangten Behörde die Auffassung vertreten, ihrer Ansicht nach seien Rechnungsberichtigungen vom Rechnungsaussteller mit Datum, Unterschrift und Firmenstempel zu versehen. Erst mit diesen Merkmalen seien Berichtigungen rechtsgültig. Berichtigte Rechnungen könnten erst mit dem Zeitpunkt der Berichtigung eingereicht werden. Die im Vorlageantrag vorgelegte Rechnungskopie sei nur mit der UID-Nummer ergänzt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass die ursprüngliche Rechnung des liefernden Unternehmens keine UID-Nummer der Bf. enthielt. Erst die im weiteren Verfahren vorgelegte Rechnung mit der Rechnungsnummer 8010030336_2 wies die UID-Nummer der Leistungsempfängerin (Bf.) auf. Das Datum der neu erstellten Rechnung blieb unverändert mit dem der ursprünglichen Rechnung.

Auf Grund der Rechnungsnummer mit der Nachzahl „_2“ ist allerdings unschwer zu erkennen, dass es sich dabei um eine ergänzte Zweitschrift handelt, die in den Büchern auf des liefernden Unternehmens erfasst ist. Weiters wurde vom liefernden Unternehmen eine „Gutschrift“ mit der Belegnummer „8010030336_1“ mit dem (historischen) Datum 20.1.2012 verbucht. Es mag zwar richtig sein, dass diese angeführten Dokumente mit den Nachzahlen „_1“ und „_2“ zur ursprünglichen Rechnung „8010030336“ weder das richtige Datum der tatsächlichen Berichtigung noch eine firmenmäßige Zeichnung aufweisen, in tatsächlicher Hinsicht wurden allerdings von der belangten Behörde keine Zweifel angemeldet, dass diese nicht von der Rechnungsausstellerin stammen sollten. Im Übrigen enthalten die Dokumente sowohl eine Telefon- und Telefaxnummer als auch eine E-Mail-Adresse der Sachbearbeiterin, wobei es der Abgabenbehörde frei gestanden wäre, allfällige ergänzende Informationen einzuholen. In freier Beweiswürdigung ist aus der Verwendung der entsprechenden Rechnungsnummernzusätze zu schließen, dass diese über ein Fakturierungsprogramm erstellt wurden und die berichtigte Rechnung aus Zweitschrift erkennbar ist. Daher kann der Unterschrift und Neudatierung keine streitentscheidende Bedeutung beigemessen werden.

In rechtlicher Hinsicht sind folgende Bestimmungen maßgebend:

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. Nr. 389/2010 lautet:

„§ 1 Abs. 1:

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

- 1. keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder*
- 2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder*
- 3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994), ausgeführt hat;*
- 4. weiters, wenn der Unternehmer nur Umsätze gemäß § 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994 ausgeführt und von der Regelung der Art. 357 bis 369 Richtlinie 2006/112/EG Gebrauch gemacht hat. Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, 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.“*

§ 12 UStG 1994 lautet:

„Abs. 1: Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- 1. 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;*

...“

§ 11 UStG 1994 lautet:

„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. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

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. 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;*
- 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 (zB 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 ausgeführte 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 Lieferungen oder sonstige Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e 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 ist nicht anzuwenden.

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 muss 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 (zB 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- 11: ...

Abs. 12: Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Abs. 13: Bei einer Minderung des Entgeltes ist eine Berichtigung der Rechnung im Sinne des Abs. 12 nur vorzunehmen, wenn sich das Entgelt wegen des Abzuges von Wechselvorzinsen vermindert hat.

Abs. 14: Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

Abs. 15: Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen mit Verordnung bestimmen, dass eine Verpflichtung des Unternehmers zur Ausstellung von Rechnungen entfällt.“

Gemäß Art. 227 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten von Steuerpflichtigen, die in ihrem Gebiet ansässig sind und dort Lieferungen von Gegenständen bewirken oder Dienstleistungen erbringen, verlangen, in anderen als in Artikel 226 Nummer 4 genannten Fällen die Mehrsteueridentifikationsnummer des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers im Sinne des Artikels 214 anzugeben. Von der unionsrechtlichen Ermächtigung hat Österreich durch die entsprechende innerstaatliche Norm des § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 Gebrauch gemacht.

Auf Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 € übersteigt, ist somit auch die UID-Nummer des Abnehmers anzugeben, wenn der leistende Unternehmer seinen Wohnsitz, Sitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und die Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.

Die Finanzverwaltung und die Judikatur des UFS (UFS 28.8.2007, RV/0438-G/07; 23.9.2009, RV/0489-G/07) messen dem Rechnungserfordernis materielle Bedeutung zu. Danach sei der Leistungsempfänger seinerseits nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Rechnung alle erforderlichen Merkmale iSd. § 11 UStG 1994 ausweist. Eine Rechnungsberichtigung kann demzufolge nur vom Rechnungsaussteller vorgenommen werden. Andere Autoren halten es für zweifelhaft, ob es dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspreche, den Vorsteuerabzug auf Grund der fehlenden Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers zu versagen (*Bürgler/Stifter in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{2.06}, § 11 Rz 107, Stand 1.9.2014*).

Die Materialien begründen die Regelung mit dem pauschalen Hinweis, dass sie der effizienteren Außenprüfung der Finanzämter diene und daher eine Betrugsbekämpfungsmaßnahme darstelle. Die Betragsgrenze wird damit begründet, dass der administrative Aufwand für die Wirtschaft gering gehalten werden soll. Worin die zusätzliche Kontrollmöglichkeit bestehen soll, wird von den Materialien nicht näher ausgeführt und ist auch nicht ohne weiteres einsichtig. Es wird auch nicht dargelegt, ob es sich um eine Anforderung handelt, die sich in erster Linie an den leistenden Unternehmer richtet, oder ob es darum geht, das Recht des Leistungsempfängers auf Vorsteuerabzug von zusätzlichen Angaben auf der Rechnung abhängig zu machen. Letzteres ist allerdings wenig plausibel: Das Recht auf Vorsteuerabzug wird bei Scheinrechnungen gewiss nicht an der fehlenden UID scheitern oder - anders gewendet: Sollte die Finanzverwaltung an der Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers bei Großrechnungen Zweifel haben, werden diese durch die Angabe der (irgendeiner!) UID nicht behoben. Auch wenn für die Angabe der UID des Leistungsempfängers nach Art. 227 der MWSt-RL ein Mitgliedstaatenwahlrecht besteht, ist fraglich, ob es dem unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen würde, den Vorsteuerabzug an der fehlenden UID des Leistungsempfängers scheitern zu lassen.

Die Vorschrift richtet sich nur an inländische Unternehmer. Diese müssen die UID des Leistungsempfängers nach dem Wortlaut aber auch dann angeben, wenn der Leistungsempfänger ein ausländischer Unternehmer ist. Aus der Formulierung, dass die UID vom Finanzamt erteilt sein muss, ist allerdings zu schließen, dass nur inländische UID anzugeben sind (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 11, Tz. 90/4*).

Entsprechend der Rechnungs-RL 2001/115/EG sieht Art. 178 MWSt-RL ausdrücklich vor, dass der Steuerpflichtige eine gemäß den Art. 220 - 226 sowie 238 - 240 ausgestellte Rechnung besitzen muss, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können. Die in den Bestimmungen der Rechnungs-RL vorgesehenen Pflichtangaben sind damit im Grunde auch unionsrechtlich als materiell-rechtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zu betrachten (vgl. Englisch, UR 2009, 181).

Zur Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen bei Fehlen einzelner Rechnungsmerkmale ein Vorsteuerabzug zustehen kann, hat der EuGH zur Rechtslage vor Ergehen der Rechnungs-RL festgehalten, dass die Anforderungen nicht so weit gehen dürfen, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird (EuGH 14.7.1988, Rs 123/87 „*Jeunehomme*“, Slg 4517; vgl. a. EuGH 21.3.2000, Rs C-110/98 „*Gabalfrisa*“, Slg I-1577 sowie 1.4.2004, Rs C-90/02 „*Bockemühl*“, Slg I-3303: die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist; sie dürfen daher nicht so eingesetzt

werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen). Im Urteil 21.4.2005, Rs C-25/03 „HE“, Slg I-3123 kommt der EuGH vor diesem Hintergrund zu dem jedenfalls im Spannungsverhältnis zur bis dahin ergangenen Rechtsprechung stehenden Ergebnis, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthält.

Zur Rechtslage nach der MWSt-RL 2006/112 geht der EuGH davon aus, dass gemäß Art. 220 ausgestellte Rechnungen nur die in der RL genannten Angaben enthalten müssen. Die Mitgliedstaaten sind nicht berechtigt, den Vorsteuerabzug von zusätzlichen, in der RL nicht ausdrücklich vorgesehenen Voraussetzungen, abhängig zu machen (EuGH 15.7.2010, Rs C-368/09 „Pannon“).

Im Urteil „Dankowski“ (EuGH 22.12.2010, Rs C-438/09) betont der Gerichtshof zur Rechtslage **nach Ergehen** der Rechnungs-RL, dass Rechnungen insbesondere diejenigen Angaben enthalten müssen, „die notwendig sind, um die Person, die die Rechnungen ausgestellt hat, und die erbrachte Dienstleistung zu identifizieren“; die Angabe der in Art. 22 Abs. 3 lit. b Sechste MWSt-RL vorgesehenen UID sei hiezu nicht erforderlich, wenn die Identifizierung durch die dem (nicht für MWSt-Zwecke registrierten) Steuerpflichtigen von Amts wegen für andere Zwecke zugeteilte Steueridentifikationsnummer sichergestellt ist (EuGH aaO Rn 29 f). Diese Rechtsprechung ist auf die in der MWSt-RL vorgesehenen Voraussetzungen übertragbar. Hieraus folgt, dass ein Vorsteuerabzug, wenn die materiellen Voraussetzungen vorliegen, uU auch bei Vorliegen einer formell nicht ordnungsgemäßen Rechnung zustehen kann (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 12, Tz. 42*).

In oa. Urteil vom 15.7.2010, Rs C-368/09 „Pannon Gép“, führt der EuGH aus, sofern die berichtigten Rechnungen sämtliche in der Richtlinie 2006/112, insbesondere Art. 226, vorgeschriebenen Angaben enthalten, dass alle materiell- und formell-rechtlichen Voraussetzungen für das Recht auf einen Abzug auf die erbrachten Dienstleistungen entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer erfüllt wären. Insoweit sei zu beachten, dass Art. 226 der Richtlinie 2006/112 keine Verpflichtung vorsehe, nach der berichtigte Rechnungen zur gleichen Serie gehören müssen wie die Gutschriften, mit denen die fehlerhaften Rechnungen aufgehoben wurden (vgl. Rz. 44 des Urteils). Daraus kann unschwer geschlossen werden, dass der Gerichtshof an „Berichtigungsformalien“ - wie noch von der belangten Behörde vertreten - nicht festhalten wollte. Weiters sei die Richtlinie dahin gehend auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung und Praxis, das Recht, den für ihn erbrachte Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag als Vorsteuer abzuziehen, entgegenstehen, wenn die ursprüngliche Rechnung, die zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges in seinem Besitz war, ein falsches Datum des Abschlusses der Dienstleistung aufgewiesen habe, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt seien und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte

Rechnung zugeleitet habe, in der das zutreffende Datum des Abschlusses der genannten Dienstleistung vermerkt war (vgl. Rz. 45 des Urteils).

Daraus folgt, dass der EuGH die unionsrechtliche Zulässigkeit der Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen grundsätzlich als gegeben ansah (*Widmann, UR 2015, 69; Sterzinger UR 2010, 700, Wäger, DStR 2010, 1478*). Der BFH folgt dieser Auffassung insofern als er ebenfalls zwischen einer – in den Anwendungsbereich des EuGH-Urteils „*Terra Baubedarf-Handel*“ 29.4.2004, Rs 152/02, fallenden – ex nunc wirkenden erstmaligen Rechnungserteilung (vgl. BFH 10.1.2013, XI B 33/12) und einer – in den Anwendungsbereich des Urteils „*Pannon Gép*“ fallenden – möglicherweise ex tunc wirkenden Rechnungsberichtigung unterscheidet (BFH 19.6.2013, XI R 41/10, BStBl. II 2014, 738, UR 2014, 58).

In seinem Urteil vom 22.12.2010, Rs C-438/09 „*Dankowski*“, wo es um den nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts schwerwiegenderen Mangel der fehlende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden (Kontrolle der Vorleistungen durch die Finanzbehörden) ging, vertrat der Gerichtshof die Auffassung, wenn die zuständige Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der kommerziellen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich des Rechts auf Abzug der Vorsteuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (vgl. Rz. 35). Aus diesen Erwägungen folgt, dass einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zustehe, die er für eine Dienstleistung entrichtet hat, die von einem anderen Steuerpflichtigen, der nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist, erbracht wurden, wenn die entsprechenden Rechnungen alle nach Art. 22 Abs. 3 Buchstabe b (RL 77/388) vorgeschriebenen Angaben enthalten, um die Person, die die Rechnungen ausgestellt hat, und die Art der erbrachten Dienstleistungen zu identifizieren (Rz. 38).

In seinem Urteil vom 8.5.2013, Rs C-271/12, „*Petroma Transports SA*“, führt der EuGH im Zusammenhang mit Rechnungsberichtigungen und unter Verweis auf das oa. Urteil vom 15.7.2010, Rs 368/09, „*Pannon Gép*“, aus, dass es das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht verbiete, fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen. Wenn alle für das Recht auf Vorsteuerabzug notwendig materiell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt seien und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, könne ihm das Recht daher grundsätzlich nicht mit der Begründung abgesprochen werden, dass die ursprüngliche Rechnung einen Fehler enthielt (Rz. 34). Mit dieser Entscheidung habe der EuGH seine Haltung zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung präzisiert. Er hatte in dieser Rechtssache zur beurteilen, dass der Vorsteuerabzug aus einer unvollständigen Rechnung zu versagen sei, wenn der Unternehmer die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Unterlagen erst nach der Verwaltungsentscheidung über die Versagung des Vorsteuerabzugs vervollständigt. Aus seiner Abgrenzung in den Entscheidungsgründen ist aber auch zu entnehmen, dass der EuGH in seiner *Pannon Gép*- Entscheidung Bezug nimmt und wiederholt die

dort bereits enthaltene Aussage, die Rechnungsberichtigung müsse vor Erlass der Entscheidung der Steuerbehörde ergehen (*Sterzinger, UR 2014, 281*). Dieses Urteil brachte nicht wirklich Neues zur Rückwirkung, allenfalls die Bestätigung, dass der EuGH das Urteil vom 15.7.2010 selbst so verstehe, dass die Rückwirkung erlaubt sei (*Widmann, UR 2015, 69*).

In ähnlicher Weise wird eine rückwirkende Rechnungsberichtigung für zulässig erachtet, wenn die streitbefangenen Abrechnungen die Mindestanforderungen an eine Rechnung enthalten und die Berichtigung noch während der Außenprüfung erfolgte (vgl. Niedersächsisches FG 30.9.2013, 5 V 217/13). Bis zum Wartungserlass 2008 gingen noch die UStR 2000 in Rz. 1831 davon aus, dass Rechnungsmängel, die anlässlich einer abgabenbehördlichen Überprüfung festgestellt werden, innerhalb einer Frist von einem Monat mit Wirkung für den Prüfungszeitraum berichtigt werden können.

Aus all dem erhellt, dass die nachträgliche Rechnungsberichtigung der **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers** durch den Leistenden im Laufe des Verfahrens die mangelhafte Rechnung noch ergänzt und daher anzuerkennen ist. Abgesehen davon erscheint die Verweigerung des Vorsteuerabzuges bei bloßem Fehlen der (ausländischen) UID des Leistungsempfängers und noch dazu eines ausländischen unverhältnismäßig.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall im Hinblick auf die oben wieder gegebene Rechtsprechung nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 10. April 2015