

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch
den Richter
R.

in der Beschwerdesache X., G., vertreten durch Höhr & Lepuschitz
Steuerberatungsgesellschaft OG, Leuzenhofgasse 18, 8020 Graz, gegen den Bescheid
des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. Februar 2012, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr
2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Umsatzsteuer ergibt sich
gegenüber der Beschwerdeverentscheidung vom 4. Juni 2012 keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid die in der Umsatzsteuererklärung 2009
geltend gemachten Vorsteuern unter Bedachtnahme auf die Niederschrift über die
Schlussbesprechung vom 23. März 2011 um den Vorsteuerbetrag von € 19.500,00
gekürzt, da die Rechnung der Fa. S GmbH vom 8. Dezember 2009 infolge fehlender
Angabe des Leistungszeitraumes und fehlender detaillierter Leistungsbeschreibung nicht
den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes bezüglich des Vorsteuerabzuges entspreche.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde führte die Beschwerdeführerin (Bf.)
Nachstehendes aus:

Im Jahr 2009 sei aus der Rechnung Nr. 0128 vom 8. Dezember 2009 der Fa. S GmbH
die Vorsteuer in Höhe von € 19.500,00 nicht anerkannt worden, weil angeblich einzelne
Rechnungsmerkmale gemäß § 11 UStG 1994 fehlten. Die Vorsteuer sei jedoch
anzuerkennen, wenn die Rechnungsmerkmale anhand anderer Aufzeichnungen vorliegen
würden, wie dies vor allem bei Arbeits- und Stundenaufzeichnungen der Fall sei.

Es wäre für die Bf. eine unglaubliche Härte, wenn die bei der GmbH ordnungsgemäß gemeldete und abgeführte Umsatzsteuer bei ihr nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen würde, wenn eindeutig nachgewiesen werden könne, dass die entsprechende Leistung ausgeführt worden ist. Diesbezüglich würde ein Bestätigungsschreiben des seinerzeitigen Bauherrn vorgelegt werden.

Da die Fa. S GmbH jedoch in Konkurs gegangen sei und nicht alle Unterlagen ersichtlich seien bzw. nicht klar sei, wo die Unterlagen derzeit aufbewahrt werden, würden diese nach Erhalt umgehend nachgereicht werden.

Sollte dem Begehren hinsichtlich des vollständigen Vorsteuerabzuges 2009 jedoch nicht stattgegeben werden, werde alternativ um Berichtigung dahingehend ersucht, dass von den erklärten Vorsteuern in Höhe von € 21.311,88 aus der strittigen Rechnung nicht der gesamte Vorsteuerbetrag von € 19.500,00, sondern nur ein Betrag von € 16.249,35 gekürzt werde, da von den gesamten Vorsteuern 2009 bereits ein Eigenanteil von 16,67 % gekürzt worden sei.

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung – Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von € 5.597,07 - hat das Finanzamt ausgeführt, dass ein vollständiger Vorsteuerabzug nicht möglich sei, weil die gegenständliche Rechnung infolge fehlender Angabe des Leistungszeitraumes und mangels genauer Anführung der Leistungen nicht den Bestimmungen des § 11 UStG 1994 entsprechen würde. Die vorgelegten Unterlagen (Buchungsjournal und Bestätigung) reichten jedoch nicht aus, um einen Vorsteuerabzug zu rechtfertigen.

Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Wenn eine Rechnung entgegen den Vorschriften des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 das Leistungsdatum nicht ausweist, stehe zwar der Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht zu, allerdings könne sich der Leistungszeitraum auch aus anderen Dokumenten (zB Lieferscheine, Verträge usw.) ergeben; diesfalls stehe der Vorsteuerabzug zu.

Darüber hinaus sei anzuführen, dass es nach Ruppe (vgl. Tz 77 zu § 11) unsachlich wäre, mit der Sanktion der Versagung des Vorsteuerabzuges zu reagieren, wenn es sich um Leistungen handle, die auch ohne Angabe des Leistungszeitpunktes bzw. –zeitraumes leicht identifizierbar seien und bei denen der Leistungszeitpunkt oder –zeitraum unschwer auf andere Weise ermittelt werden könne (zB große Werklieferung).

Im konkreten Fall würden sich hinsichtlich der relevanten Unterlagen deswegen Probleme ergeben, da über das leistende Unternehmen der Fa. S GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden sei und deswegen noch nicht alle relevanten Unterlagen gesichtet hätten werden können.

Im Urteil vom 1.3.2012, C-280/10, „*Polski Trawertyn*“, habe der EuGH entschieden, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlange, den Vorsteuerabzug zu gewähren, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt seien und die Angaben nur bestimmten formellen Anforderungen nicht genügten. Im gegenständlichen

Fall seien die materiellen Voraussetzungen erfüllt, weil die Leistung für Zwecke der besteuerten Umsätze bewirkt worden sei. Der Vorsteuerabzug sei integraler Bestandteil des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems und dessen Einschränkung sei nur in Ausnahmesituationen möglich.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, 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.

Nach § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 müssen Rechnungen ua. folgende Angaben enthalten:

„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.“

Gemäß Abs. 2 leg. cit. können die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

„Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft dies auch für den Fall zu, dass die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht anführt (vgl. die Erkenntnisse vom 26. Februar 2004, 2004/15/0004 und vom 2. März 2006, 2006/15/0022).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im schon angeführten Erkenntnis vom 26. Februar 2004 zum Ausdruck gebracht hat, begnügt sich das Gesetz, dem Zweck dieser Bestimmung entsprechend, nicht mit Angaben, aus denen bloß im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellte Lieferung zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht hat.

Von dieser Rechtsansicht abzugehen, bieten auch die Beschwerdeausführungen keinen Anlass. Das Erfordernis, dass in einer Rechnung (soll sie das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln) der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung enthalten sein muss, steht in Einklang mit gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben (vgl. Art. 22 Abs. 3 lit. b 7. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung der Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung). Danach müssen Rechnungen „für

Mehrwertsteuerzwecke“ – dh. für die Berechtigung zum Mehrwertsteuerabzug – das Datum, an dem die Lieferung der Gegenstände bewirkt wird, enthalten“ (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0072).

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

Die strittige, mit 8. Dezember 2009 datierte Rechnung Nr. 0128 der Fa. S GmbH, V, weist bezüglich des Leistungsgegenstandes nachstehende Textierung auf:

Projektbezeichnung

Aufstockung eines bestehenden Wohnhauses in der K

Teilrechnung		€	97.500,00
	20 % MwSt.	€	19.500,00
		€	117.000,00

Da demnach die strittige Rechnung keinerlei Angaben über den Leistungszeitpunkt enthält, kann sie nicht als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994, die das Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt, qualifiziert werden. Die unvollständige Rechnung kann nicht (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Es genügt daher nicht, wenn sich im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt ergibt, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Leistungen zu einem konkreten Zeitpunkt erbracht hat (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 11, Tz 57).

Auch die im § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 vorgesehene Erleichterung, dass die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein können, auf die in der Rechnung hingewiesen wird, scheidet im gegenständlichen Fall aus, da die strittige Rechnung keinen diesbezüglichen Hinweis enthält.

Außerdem kann der in diesem Zusammenhang vorgelegten, mit 4. Mai 2012 datierten „Arbeitsaufzeichnung“ – „Hiermit bestätige ich, I Geschäftsführer der ehemaligen Baufirma II Bau GmbH, dass wir von 13. Juli 2009 bis Februar 2010 das Objekt in der K, 8020 Graz gebaut bzw. aufgestockt haben.“ – allein schon deshalb keine Ergänzungsfunktion zukommen, da die strittige Rechnung von einer völlig anderen Firma, nämlich der Fa. S GmbH ausgestellt worden ist.

An dieser Beurteilung vermögen auch die von der Bf. im Vorlageantrag unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 1.3.2012, C-280/10, „*Polski Trawertyn*“, geäußerten unionsrechtlichen Bedenken nichts zu ändern, da der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung judiziert, dass das Erfordernis, dass in einer Rechnung (soll sie das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln) der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung enthalten sein muss, im Einklang mit unionsrechtlichen Vorgaben steht (vgl. VwGH 21.12.2010, 2009/15/0091 und zeitlich nach dem vorhin zitierten Urteil

des EuGH das Erkenntnis des VwGH vom 27.6.2012, 2008/13/0038, in dem der Verwaltungsgerichtshof am zwingenden Erfordernis des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 weiterhin festhält).

Nach dem für den gegenständlichen Fall maßgebenden Art. 226 Z 7 der MwStSystRL, 2006/112/EG, müssen Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung im Sinne des Artikels 220 Nummern 4 und 5 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist, enthalten.

Demnach ist das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird jedenfalls dann zwingend anzugeben, wenn dieses nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist. Da ein Vermerk auf der strittigen Rechnung, dass das Rechnungsdatum mit dem Leistungsdatum identisch ist, fehlt, kann auf eine gesonderte Angabe des Liefer- bzw. Leistungsdatums nicht verzichtet werden. Die in der strittigen (Teil)Rechnung abgerechnete Leistung – „Aufstockung eines bestehenden Wohngebäudes“ – ist umsatzsteuerrechtlich als Werklieferung zu qualifizieren, deren (Teil)Lieferungszeitpunkt im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht über das beauftragte Werk begründet ist. Besondere Umstände, die den leistenden Bauunternehmer daran gehindert hätten den konkreten Leistungszeitpunkt in der Rechnung anzugeben, werden nicht ins Treffen geführt und sind für das Bundesfinanzgericht auch nicht erkennbar.

Dem in der Beschwerdeschrift gestellten Eventualantrag, die strittige Vorsteuer nicht zur Gänze in Höhe von € 19.500,00, sondern nur im Ausmaß von € 16.249,35 zu kürzen, da aus der Umsatzsteuerverprobung 2009 ersichtlich sei, dass die in der Umsatzsteuererklärung 2009 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 21.311,88 bereits eine Kürzung der strittigen Vorsteuer um 16,67 % für privat genutzte Räumlichkeiten beinhalten, ist das Finanzamt in der teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung durch die Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von € 5.597,07 nachgekommen.

Somit ergibt sich aus den vorhin angeführten Gründen gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2012 keine Änderung.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der Besitz einer

Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994, die ua. den Tag der Lieferung beinhaltet, als zwingende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, entspricht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.