

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberatung, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6.8.2015, 12345, betreffend Vorsteuererstattung 10-12/2014, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 17.9.2015 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (BF) handelt es sich um ein Drittlandsunternehmen, das für den Zeitraum 10-12/2014 mit 29.6.2015 einen Antrag auf Vorsteuererstattung beim Finanzamt Graz-Stadt einbrachte. Diesem Antrag war auch eine Anzahl berechtigter Rechnungen beigelegt.

Bei den restlichen Rechnungen handelte es sich um Kopien.

Diesem Antrag wurde mit dem Bescheid vom 6.8.2015 nicht entsprochen und die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern mit Null festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass eine Vielzahl der Rechnungen nicht den gesetzlichen Anforderungen gem. § 11 UStG 1994 entsprächen.

Eine Erstattung der Vorsteuer sei grundsätzlich nur bei Vorlage der Originalbelege möglich. Die Berücksichtigung neu ausgestellter Rechnungen (zB. im Falle des Verlustes der Originalrechnung) und Zweitschriften (auch in beglaubigter Form) sei nicht zulässig. Die Rechnungsberichtigungen bezögen sich lediglich auf den Rechnungsempfänger, jedoch nicht auf den Leistungszeitraum, daher wären sie auszuschneiden gewesen.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 17.9.2015 (nach Fristverlängerung):

"Die Beschwerde richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung von Rechnungen im Vorsteuererstattungsverfahren. Dabei handelt es sich um berechnete Eingangsbelege.

Begründend führen wir aus:

Ein Vorsteuerabzug kann frühestens in dem Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem eine Leistung ausgeführt worden ist und der Unternehmer über eine Rechnung iSd § 11 UStG verfügt.

Ist die Rechnung mangelhaft, so kann der Vorsteuerabzug erst für den Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt. Erst wenn alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind, kann eine berichtigte Rechnung im Vorsteuererstattungsverfahren geltend gemacht werden (Ruppe, UStG 1994, 3.Auflage, § 12 Tz 59, VwGH vom 17.9.1996, 95/14/0068; 18.11.1987, 86/13/0204). VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113; vgl. auch das Urteil des EuGH 29.4.2004, C-152/02, Rs "Terra-Baubedarf-Handels GmbH").

Die Annahme, dass eine Rechnungsberichtigung, die sich lediglich auf den Rechnungsempfänger bezieht - bei unverändertem Leistungszeitraum in der Vergangenheit - kein Recht auf Vorsteuererstattung im Jahr der Berichtigung hat, ist weder durch Gesetz noch Rechtsprechung gedeckt.

Rz 1533 UStG RL Kommentar sieht zwei Varianten vor:

- die Rechnungsberichtigung auf der mangelhaften Originalrechnung ODER
 - Ausstellung einer berichtigten Rechnung mit Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung
- In unserem Fall wurde die erste Variante gewählt.

Wir ersuchen daher unserer Beschwerde dahingehend stattzugeben, dass unserem Antrag auf Vorsteuererstattung 1-12/2014 zur Gänze stattgegeben wird."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.11.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab, nochmals unter Hinweis auf die fehlenden Originalbelege und weiters: "Gem. § 13 Abs. 2 letzter Satz UStG können Rechnungen für die Nächtigungen (wenn die tatsächlichen Aufwendungen nachgewiesen werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen) auch auf den Namen der Person lauten, von der die Reise durchgeführt wird. In einem solchen Fall ist die Rechnung korrekt ausgestellt und berechtigt zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung zum Vorsteuerabzug.

Im Zusammenhang mit dem Vorsteuererstattungsverfahren heißt das, dass die Erstattung der Vorsteuer für Unternehmer aus den Drittstaaten bis zum 30.6. des Folgejahres zu beanspruchen ist. Im gegenständlichen Fall wurden die Rechnungen für das Jahr 2013 im Jahr 2014 zum Zwecke der Vorsteuererstattung eingereicht und sind daher verspätet. Da diese Rechnungen jedoch bereits zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten und die Berichtigung der Rechnungen sich ausschließlich auf den Rechnungsempfänger bezieht, ist der Vorsteuerabzug im Zeitraum der Berichtigung nicht mehr möglich."

Dazu wurde im Vorlageantrag vom 10.12.2015 begründend ausgeführt:

"In diesem Fall geht es um Nächtigungen (Hotelrechnungen) von Mitarbeitern *ausländischer Unternehmer*. Die Rechnungen hatten ursprünglich auf den Namen (teilweise auch Adresse) von Personen gelautet, von denen die Reise ausgeführt wurde,

aber nicht auf den Namen und die Anschrift des ausländischen Unternehmens. Sie wurden anschließend berichtigt und erst dann zur Vorsteuererstattung eingereicht. Wir haben darauf verwiesen, dass nur ordnungsgemäße Rechnungen, die sämtliche Rechnungsmerkmale aufweisen, zur Vorsteuererstattung eingereicht werden dürfen. Hotelrechnungen, die nicht auf den Namen des *ausländischen Unternehmens* lauteten, müssen zuerst berichtigt werden und können erst dann zur Vorsteuererstattung eingereicht werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.11.2015 wurde unsere Beschwerde unter Hinweis auf § 13 Abs. 2 letzter Satz UStG abgewiesen.

Diese Gesetzesstelle betrifft aber nur *inländische Unternehmen*. Damit sind aber auch alle anderen Schlussfolgerungen falsch. Insbesondere die Annahme, dass für den Vorsteuerabzug auch Rechnungen zuzulassen sind, die auf den Namen der Person lauten, von der die Reise ausgeführt worden ist.

§ 13 Abs. 3 letzter Satz normiert, dass aus Anlass einer Geschäfts- oder Dienstreise *ausländische Unternehmen* nur jene Vorsteuerbeträge abziehen dürfen, die in einer Rechnung an sie gesondert ausgewiesen werden. Ein Vorsteuerabzug ist daher erst in jenem Zeitraum möglich, in dem eine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt auf den ausländischen Unternehmer vorliegt!"

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, dass die Vorsteuern gem. § 13 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnungen bereits abzugsberechtigt gewesen seien.

Im Verfahren vor dem BFG führte die steuerliche Vertretung im Zuge eines mehrstufigen Vorhalteverfahrens (per E-Mail) noch ergänzend aus:

BFG vom 2.3.2016:

"Aufgrund der Rechtslage ist eine positive Erledigung nicht möglich.

Nach herrschender Meinung (vgl. z.B. Ruppe/Achatz, UStG, 4.Aufl., § 13 Tz 27; Epply in Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 13 Rz 51, u.a.) ist es ausreichend, dass die Rechnungen zu den Reisekosten auf den Namen des Arbeitnehmers lauten, was auch für ausländische Unternehmer aus Gründen der Gleichbehandlung so gesehen wird.

Die ursprünglichen (Reise)Rechnungen haben daher schon (im Jahr der Ausstellung) zum Vorsteuerabzug berechtigt und hätten in diesem Jahr zur Vorsteuererstattung berechtigt, da der Zusammenhang der Reisenden (und Rechnungsempfänger) mit dem antragstellenden ausländischen Unternehmen gegeben ist bzw. dargestellt wurde.

Die Übertragung der Vorsteueransprüche in eine spätere Periode zur Nachholung eines ursprünglich bereits zulässigen, aber versäumten Vorsteuerabzuges, mittels dem Rechtsinstitut der Rechnungsberichtigung, ist daher nicht möglich, wie der VwGH judiziert (vgl. VwGH vom 27.2.2014, 2013/15/0287).

Vor diesem Hintergrund und im Interesse einer sparsamen und effizienten Vollziehung ersuche ich Sie, mir darzulegen, ob Sie trotzdem auf einer mündlichen Senatsverhandlung in Graz bestehen, zu der Sie anreisen müssen, und die aufgrund der organisatorischen Vorkehrungen aufwändiger in der Abwicklung ist.

Eine nicht mündliche Einzelrichterentscheidung könnte schneller erfolgen und sie hätten früher die Möglichkeit, eine VwGH-Revision bzw. Entscheidung zu erwirken."

Steuerliche Vertretung vom 21.3.2016:

"Tatsächlich berücksichtigt bis dato keine Kommentarmedien die Entscheidung des VwGH 26.2.2015, 2012/15/0067.

Der VwGH hat die Richtlinienwidrigkeit des § 13 Abs 1 und Abs 2 UStG festgestellt. In einem Artikel Obermayer/Raab, taxlex 2016, wird diese Entscheidung kommentiert. Der VwGH hat sich mit dem Anwendungsbereich des § 13 Abs 3 UStG befasst und gelangte dabei zu folgendem Ergebnis:

'Nach dem Wortlaut des § 13 Abs. 3 UStG 1994 können Unternehmer, die nicht der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegen „oder“ deren Arbeitnehmer nicht unter den Steuerabzug vom Arbeitslohn fallen, aus Anlass einer Geschäfts- oder Dienstreise nur jene Vorsteuerbeträge abziehen, die in einer Rechnung an sie gesondert ausgewiesen werden.'

Wir hoffen dass durch dieses Erkenntnis bzw. dessen Kommentierung Obermayer/Raab eine positive Entscheidung durch Sie möglich ist."

BFG vom 21.3.2016:

"In der von Ihnen zitierten VwGH-Entscheidung vom 26.2.2015, 2012/15/0067 ging es darum, dass Vorsteuerbeträge für Reisekosten aus Pauschalbeträgen beantragt wurden. Der ausländische Unternehmer verfügte über überhaupt keine Rechnungen und wollte analog zu den inländischen Unternehmern die Vorsteuer aus den Pauschalbeträgen. Der VwGH stellte daraufhin fest, dass ausländische Unternehmer die Vorsteuer zu Reisekosten nur aufgrund von vorliegenden Rechnungen erstattet bekommen können unter Zitierung des Gesetzeswortlautes des § 13 Abs. 3 UStG 1994 (der - wie bereits vorhin ausgeführt – von der hL dahingehend ausgelegt wird, dass eine Rechnung an den Arbeitnehmer ausreicht).

Im Übrigen stellte der VwGH die Richtlinienwidrigkeit hinsichtlich der Regelung für die inländischen Unternehmer fest.

Der Hinweis auf diese Entscheidung ändert daher die geäußerte Rechtsansicht nicht."

Mit Fax vom 4.4.2016 führte der Steuerberater aus, auf eine mündliche Senatsverhandlung in Graz zu verzichten.

Verwiesen wurde nochmals auf den Artikel von Dr. Alois Helml vom 1. April 2000: "Er widerspricht darin heftig der in einem Artikel geäußerten Meinung von Frau Dr. Barbara Mayer vom 15. Jänner 2000. Dr. Helml als Prüfer der Großbetriebsprüfung verweist auf die vom Finanzamt Graz-Stadt geübte und von der Finanzlandesdirektion für die Steiermark bestätigte Verwaltungsübung!

Tatsächlich wurden seitens des Finanzamtes Graz Stadt Rechnungen, die auf den Namen von Mitarbeitern lauteten, bis vor circa 2 Jahren beanstandet und keine Vorsteuer erstattet.

Wir ersuchen Sie, in ihrem Urteil auch auf die Entscheidung des VwGH 26.2.2015, 2012/15/0067 einzugehen. Weiters auf den Artikel Obermayer/Raab, taxlex 2016. Diese Autoren kommen zu einem ganz anderen Schluss.

Damit kann man unseres Erachtens nicht von einer einhelligen herrschenden Lehre ausgehen."

Der steuerlichen Vertretung wurde zugesichert, ihr gesamtes Vorbringen in der Entscheidung zu berücksichtigen.

Sachverhalt:

Die BF, eine Drittlandsunternehmerin, verfügte im Jahr 2013 über (dem § 11 UStG 1994 entsprechende, beschwerdegegenständliche) Rechnungen diverser Hotels über betrieblich veranlasste Hotelnächtlungen ihrer Mitarbeiter in Österreich, die an diese Mitarbeiter ausgestellt worden waren.

Im Jahr 2014 ließ die BF diese Rechnungen von den Rechnungsausstellern hinsichtlich der Rechnungsempfänger berichtigen. Die Rechnungen wurden mit einem (von Seiten der Vertretung der BF vorbereiteten) Aufkleber überklebt, der nunmehr den Namen der BF als Rechnungsempfängerin enthielt.

Wobei allerdings der erste Namensteil "AA" fehlte.

Die Rechnungsaussteller wurden gebeten, diese Änderung des Namens des Rechnungsempfängers zu bestätigen, woraufhin die Rechnungsaussteller einen Firmenstempel samt Unterschrift auf den Aufkleber aufbrachten und das Datum (2. bzw. 4. Juni 2014) der Berichtigung vermerkten.

Diese Rechnungen wurden mit dem Vorsteuererstattungsantrag für 10-12/2014 beim Finanzamt mit 29.6.2015 eingereicht und vom Finanzamt als nicht für das Jahr 2014 zu erstattende Rechnungen gewertet, sondern als solche für das Jahr 2013, da für dieses Jahr bereits alle Voraussetzungen vorgelegen hätten. Für die Beantragung für das Jahr 2013 war allerdings die Frist zur Einreichung bereits abgelaufen.

Der Rest der Rechnungen, die dem Antrag 10-12/2014 beigelegt wurden, waren Kopien; zum Teil klar ersichtlich mit einem roten Stempelaufdruck als "INVOICE BACK UP" gekennzeichnet. Originale dazu wurden trotz Aufforderung im gesamten Verfahren nicht vorgelegt oder auch nur behauptet, dass es sich bei den vorgelegten Rechnungen um Originale handelt.

Rechtslage:

Gemäß § 1 Abs. 1 der 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. II Nr. 389/2010, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, 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 der § 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. ...

Gemäß § 3a der Verordnung hat der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige 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** und die Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer **im Original** beizufügen.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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.

Vorsteuerabzug bei Reisekosten

§ 13 Abs. 1 UStG 1994: Für eine im Inland ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise kann der Unternehmer – unbeschadet der sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 - die auf die Mehraufwendungen für Verpflegung entfallende abziehbare Vorsteuer nur aus den nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnen. Bei Aufwendungen für Nächtigung (einschließlich Frühstück) kann die abziehbare Vorsteuer entweder aus den für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnet oder in tatsächlicher Höhe durch eine Rechnung nachgewiesen werden. Aus den Pauschbeträgen ist die abziehbare Vorsteuer unter Anwendung des Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 herauszurechnen.

(2) Die Bestimmungen des Abs. 1 gelten sinngemäß, soweit ein Unternehmer einem Arbeitnehmer, dessen Einkünfte dem Steuerabzug vom Arbeitslohn im Inland unterliegen, aus Anlass einer Dienstreise im Inland oder einer Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b des Einkommensteuergesetzes 1988 im Inland die Mehraufwendungen für Verpflegung sowie die Aufwendungen für Nächtigung (einschließlich Frühstück) erstattet oder soweit der Unternehmer diese Aufwendungen unmittelbar selbst trägt. Sowohl im Falle der Erstattung der Mehraufwendungen für Verpflegung an den Arbeitnehmer als auch im Falle der unmittelbaren Verrechnung der Aufwendungen für die Verpflegung an den Unternehmer kann die abziehbare Vorsteuer nur aus den Tagesgeldern, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören oder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b des Einkommensteuergesetzes 1988 steuerfrei sind, ermittelt werden. Bei den Aufwendungen für Nächtigung (einschließlich

Frühstück) kann die abziehbare Vorsteuer entweder aus den Nächtigungsgeldern, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, errechnet oder in tatsächlicher Höhe durch eine Rechnung nachgewiesen werden. Werden für Nächtigung (einschließlich Frühstück) die tatsächlichen Aufwendungen nachgewiesen, so können die Rechnungen auch auf den Namen der Person lauten, von der die Reise ausgeführt worden ist.

(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.

(4) Die nach den vorstehenden Absätzen errechneten Vorsteuerbeträge können nur abgezogen werden, wenn über die Reise ein Beleg ausgestellt wird, welcher über Zeit, Ziel und Zweck der Reise, die Person, von der die Reise ausgeführt worden ist, und über den Betrag Aufschluss gibt, aus dem die Vorsteuer errechnet wird. Die Verpflichtung zur Ausstellung eines eigenen Beleges für Zwecke des Vorsteuerabzuges entfällt, wenn die erwähnten Angaben bereits aus den für die Erhebung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erforderlichen Unterlagen hervorgehen.

Erwägungen:

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde die Vorsteuer wie beantragt zur Gänze begehrt.

Im gesamten Verfahren wurde jedoch ein Teil der Rechnungen nur in Kopie vorgelegt. Aus diesen Rechnungskopien ist die Vorsteuererstattung gemäß § 3a der Verordnung BGBl. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010 nicht möglich, wonach dem Erstattungsantrag die Rechnungen im Original beizufügen sind.

Die berichtigten Rechnungen weisen als Leistungsempfänger nicht das antragstellende Unternehmen aus, da der erste Teil des Namens (= "AA") fehlt. Es liegen somit schon aus diesem Grund keine dem § 11 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 entsprechenden Rechnungen für das Jahr 2014 vor (Rechnungen müssen den - richtigen - Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung enthalten).

Selbst wenn man von der richtigen Bezeichnung des Leistungsempfängers durch die Berichtigung ausgehen könnte, ist aus nachfolgenden Gründen eine Vorsteuererstattung für das Jahr 2014 aus diesen berichtigten Rechnungen jedenfalls ausgeschlossen:

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist strittig, ob ein Vorsteuerabzug aus Reisekosten ausländischer Unternehmer auch aus Rechnungen zusteht, die auf den (nächtigenden) Arbeitnehmer lauten oder ob der Vorsteuerabzug erst/nur zusteht, wenn diese Rechnungen auf den ausländischen Unternehmer selbst lauten (der zwar nicht im Hotel

genächtigt hat, aber die Kosten für die Nächtigung wegen der betrieblichen Veranlassung der Nächtigung trägt).

§ 13 Abs. 3 UStG 1994 ist eine *lex specialis* zu § 12 UStG 1994. Auch für ausländische Unternehmer richtet sich der Vorsteuerabzug aus inländischen Reisekosten nur nach § 13 UStG 1994.

Unternehmer, deren Arbeitnehmer im Inland nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegen, können aus Dienstreisen dieser Arbeitnehmer nur jene Vorsteuern abziehen, die in einer Rechnung gesondert ausgewiesen sind (Anwendung des § 12 UStG 1994). Es bedarf also der betrieblichen Veranlassung der Reisekosten und einer dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnung. Ein Vorsteuerabzug aus Tagesgeldern (ohne entsprechende, dem Aufwand zugrundeliegende Rechnungen) ist bei ausländischen Unternehmern ausgeschlossen.

Dies wird im § 13 Abs. 3 UStG 1994 ausdrücklich normiert und wurde vom VwGH bestätigt, dass ausländische Unternehmer nur jene Vorsteuerbeträge abziehen können, die in einer Rechnung an sie gesondert ausgewiesen werden (VwGH vom 26.2.2015, 2012/15/0067). In diesem Erkenntnis hat der VwGH überdies festgestellt, dass die österreichische Rechtslage, (inländischen Unternehmern) Vorsteuern aus Pauschalbeträgen zu gewähren, nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

Für ausländische Unternehmer gilt also § 13 Abs. 3 UStG 1994. Nach dessen Wortlaut können ausländische Unternehmer "aus Anlass einer Geschäfts- oder Dienstreise nur jene Vorsteuerbeträge abziehen, die in einer Rechnung (§ 11) *an sie* gesondert ausgewiesen werden."

Dieser Absatz 3 des § 13 UStG 1994 kann aber nicht isoliert, sondern muss im Kontext der gesamten gesetzlichen Bestimmung betrachtet werden.

Im Absatz 2 letzter Satz des § 13 UStG 1994 heißt es: "Werden für Nächtigung (einschließlich Frühstück) die tatsächlichen Aufwendungen nachgewiesen, so können die Rechnungen auch auf den Namen der Person lauten, von der die Reise ausgeführt worden ist."

Die Gesetzesbestimmung des § 13 Abs. 3 UStG 1994 kann also in Zusammenschau mit § 13 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 nur so auszulegen sein, dass eine Rechnung "an sie" bedeutet, dass entweder eine Rechnung an den ausländischen Unternehmer vorliegen muss oder eine auf den Namen des (inländischen oder ausländischen) Arbeitnehmers lautende Rechnung vorzuliegen hat, um den Vorsteuerabzug aus Reisekosten vornehmen zu können.

Der Absatz 3 von § 13 UStG 1994 nimmt auch nicht ausdrücklich auf den Wortlaut des § 12 UStG 1994 Bezug; trotzdem müssen die allgemeinen Voraussetzungen dieser Gesetzesbestimmung (zusätzlich) für den Vorsteuerabzug erfüllt werden und ist diese Bestimmung zweifellos anwendbar.

Der Absatz 3 legt im Unterschied zu Absatz 1 des § 13 UStG 1994 die Voraussetzung des Vorliegens einer Rechnung bei ausländischen Unternehmern fest, lässt die übrigen Voraussetzungen der vorstehenden Absätze aber unberührt.

Es gilt also auch für ausländische Unternehmer § 13 Abs. 2 UStG 1994, wonach es ausreicht, dass die Rechnung auf den Namen des Arbeitnehmers lautet (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 13 Tz 27; Epply in Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, 46. Lfg (Dezember 2015) zu § 13 UStG Rz 51; Mayr/Ungericht, UStG, 4. Auflage, (2014) § 13 Anm 1; Mayer, ÖStZ 2000, 5).

So auch Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, § 15 Anm. 209, zur vergleichbaren deutschen Rechtslage: Bei Reiseleistungen, die ein Arbeitnehmer im eigenen Namen in Anspruch genommen hat, ist der Arbeitgeber wirtschaftlicher Leistungsempfänger, wenn er dem Arbeitnehmer die Kosten erstattet. Für den Vorsteuerabzug reicht deshalb richtigerweise die auf den Arbeitnehmer ausgestellte Rechnung auch dann aus, wenn die Kleinbetragsgrenze überschritten wird.

Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.06 § 13 UStG Rz 49 (Stand 1.9.2014, rdb.at) und Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG 2. Auflage 2015, § 13, Rz 34 vertreten im Ergebnis ebenfalls die Auffassung, dass eine auf den Arbeitnehmer lautende Rechnung für den Vorsteuerabzug ausreiche, sehen diese Meinung aber als durch den Gesetzestext nicht gedeckt. Eine Ausstellung der Rechnung aus Vorsichtsgründen auf den Unternehmer wird empfohlen. Bei Zweifeln müsse der Unternehmer nachweisen, dass die reisende Person "für ihn", in seinem betrieblichen Interesse reiste.

Entgegen dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der BF hat der VwGH im Erkenntnis vom 26.2.2015, 2012/15/0067, keine Aussagen zu der hier beschwerdegegenständlichen Rechtsfrage getroffen. In der Entscheidung ging es darum, dass Vorsteuerbeträge für Reisekosten aus Pauschalbeträgen beantragt wurden. Der ausländische Unternehmer verfügte über überhaupt keine Rechnungen und beanspruchte analog zu den inländischen Unternehmern die Vorsteuer aus den Pauschalbeträgen.

Der VwGH stellte daraufhin im zitierten Erkenntnis fest, dass ausländische Unternehmer die Vorsteuer aus Reisekosten nur aufgrund von vorliegenden Rechnungen erstattet bekommen können - unter Zitierung des Gesetzeswortlautes des § 13 Abs. 3 UStG 1994. Im Übrigen stellte der VwGH die Richtlinienwidrigkeit hinsichtlich der Regelung für die inländischen Unternehmer fest.

Die steuerliche Vertretung der BF verweist weiters auf die gegenteilige Rechtsauffassung von Helml, in ÖStZ 2000, 176, "Leserbrief" zum Artikel von Dr. Barbara Mayer: "Aktueller Umsatzsteuerfall: Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer - Hotelrechnung" (ÖStZ 2000/ArtNr. 8), wonach der Autor als Prüfer der Großbetriebsprüfung auf die vom Finanzamt Graz-Stadt geübte und von der FLD für Steiermark bestätigte Verwaltungsübung Bezug nehme, nur jene Vorsteuern zum Abzug zuzulassen, die in einer Rechnung an den Unternehmer aufschienen.

Dieser Rechtsauffassung wird seitens des BFG nicht gefolgt und räumt der Autor (Dr. Helml) selbst ein, dass in rechtspolitischer Hinsicht der Meinung Ruppes im UStG-

Kommentar beizupflichten sei, wonach der Sinn der Einschränkung in § 13 Abs. 3 UStG 1994 unklar sei.

Auch die von der steuerlichen Vertretung angeführte Literaturstelle Obermayr/Raab, VwGH zum pauschalen Vorsteuerabzug bei Reisekosten, taxlex 2016, 53, überzeugt nicht. Hier wird zwar in einer Prüfmatrix offenbar die Ansicht vertreten, dass Vorsteuern aus Rechnungen, die auf den Arbeitnehmer lauten, bei ausländischen Unternehmern nicht ausreichen, inhaltlich werden jedoch keine Argumente hierfür angeführt.

Die steuerliche Vertretung führt zudem aus, dass seitens des Finanzamtes Graz-Stadt Rechnungen, die auf den Namen von Mitarbeitern lauteten, vor circa zwei Jahren beanstandet worden seien und keine Vorsteuer erstattet worden sei.

Auch dieser Hinweis vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Daraus ergibt sich vielmehr, dass diese Praxis offensichtlich bereits seit Jahren nicht mehr aufrechterhalten wird, und im beschwerdegegenständlichen Fall nicht zu erwarten war.

Im Übrigen kann diese Beanstandung des Finanzamtes darauf zurückzuführen sein, dass der Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Reisekosten nicht vorgelegt wurde bzw. der Zusammenhang zwischen Reisendem und Unternehmen nicht nachvollziehbar war.

Richtig ist, dass bei Hotelrechnungen, die auf den ausländischen Unternehmer lauten und den (nächtigenden) Arbeitnehmer konkret benennen, insofern die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen evident wird und damit weitere Nachweise iSd § 12 UStG 1994 eher entbehrlich werden.

Dies ändert aber nichts daran, dass bereits Rechnungen, die auf den Arbeitnehmer lauten, der die Dienstreise angetreten hat, zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn der betriebliche Zusammenhang durch weiterführende Nachweise belegt ist bzw. belegt werden kann.

Es entspricht im Übrigen den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Hotelrechnungen üblicherweise und richtig als Leistungsempfänger den jeweiligen Gast benennen, der bucht und nächtigt, und nicht das Unternehmen, das letztlich die Kosten dafür aufgrund der betrieblichen Veranlassung der Reise übernimmt.

Diese Tatsache ist zudem im Gesetzestext des § 13 Abs. 2 UStG 1994 abgebildet, wonach auch eine auf den Namen des (nächtigenden) Arbeitnehmers ausgestellte Rechnung für den Vorsteuerabzug reicht.

Dass der Gesetzgeber diese Möglichkeit ausländischen Unternehmern verwehren wollte, kann dem § 13 UStG 1994 nicht entnommen werden und verbietet schon eine gebotene teleologische Auslegung der Bestimmung.

Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass die ursprünglichen (Reise)Rechnungen schon (im Jahr der Ausstellung) zum Vorsteuerabzug berechtigt haben bzw. für das Jahr der Ausstellung zur Vorsteuererstattung berechtigten, da der Zusammenhang der Reisenden (und Rechnungsempfänger) mit dem antragstellenden ausländischen Unternehmen gegeben ist bzw. dargestellt wurde bzw. werden konnte.

Die Übertragung der Vorsteueransprüche in eine spätere Periode zur Nachholung eines ursprünglich bereits zulässigen, aber offensichtlich versäumten Vorsteuerabzuges mithilfe des Rechtsinstituts der Rechnungsberichtigung ist jedoch nicht zulässig, wie der VwGH im Erkenntnis vom 27.2.2014, 2013/15/0287, feststellte: Es ist nicht Aufgabe des Rechtsinstituts der Rechnungsberichtigung, eine Übertragung von Vorsteueransprüchen in spätere Perioden zur Nachholung eines ursprünglich bereits zulässigen, aber versäumten Vorsteuerabzuges zu ermöglichen.

Wenn es die BF verabsäumte, den Vorsteuerabzug aus den beschwerdegegenständlichen Rechnungen für das Jahr 2013 zu beantragen, obwohl in diesem Jahr die Voraussetzungen hierfür bereits vollständig gegeben waren, kann dieser Vorsteuerabzug nicht im Folgejahr nachgeholt werden, nur weil es zu einer nicht durch § 11 UStG 1994 bedingten und entbehrlichen Rechnungsberichtigung kam, die im Übrigen aber den Leistungsempfänger überhaupt falsch bzw. unvollständig bezeichnet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Der Lösung der Rechtsfrage, ob § 13 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 2 UStG 1994 und dahingehend auszulegen ist, dass Rechnungen über Reisekosten auch auf den Arbeitnehmer eines ausländischen Unternehmers, der die Reise ausgeführt hat, lauten können, um den Vorsteuerabzug für den ausländischen Unternehmer zu vermitteln, kommt über den beschwerdegegenständlichen Einzelfall hinaus Bedeutung zu. Diese wurde bislang nicht explizit von der Rechtsprechung des VwGH behandelt.

Da aber die berichtigten Rechnungen mangels der richtigen Bezeichnung des Leistungsempfängers nicht dem § 11 UStG 1994 entsprechen, war diese Rechtsfrage für den beschwerdegegenständlichen Fall nicht mehr von Relevanz und ist die Revision daher unzulässig.

Dass eine Vorsteuererstattung für Drittlandsunternehmer die Vorlage entsprechender Originalrechnungen voraussetzt, ergibt sich unmittelbar aus dem Verordnungstext.

