

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 05.10.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (belangte Behörde) vom 10.09.2015, betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-12/2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern für den Zeitraum 1-12/2014 erfolgt mit:

(-) 6.027,57 Euro (Gutschrift)

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf. – eine rumänische Transportunternehmerin - beantragte auf elektronischem Wege am 23.4.2015 für das Jahr 2014 die Erstattung von Vorsteuern in Höhe von 6.027,57 €.

Im angefochtenen Bescheid wurden 37 im Einzelnen bezeichnete Rechnungen der Sequenzen 59-99 ausgeschieden, da diese nicht den Formalerfordernissen für Rechnungen entsprochen hätten.

Die Bf. wies nach wörtlicher Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen des § 11 UStG 1994 darauf hin, dass die Anforderungen bei den strittigen Rechnungen erfüllt seien, da sie mit fortlaufenden Nummern erstellt wurden und die Mehrwertsteuerdarstellung und die Daten des Lieferanten und des Antragstellers aufwiesen. Außerdem wies sie darauf hin, dass die Daten des Antragstellers handschriftlich angegeben wurden mit Stempel und Unterschrift versehen wurden.

Ihres Erachtens entsprechen die strittigen Rechnungen vollständig den gesetzlichen Vorschriften und die Vorsteuer sei zu erstatten. Die Originale der Rechnungen seien per Post an die Behörde gesandt worden.

In seiner Beschwerdeentscheidung führte die belangte Behörde aus, gemäß § 11 UStG 1994 hätten Rechnungen, die keine Kleinbetragsrechnungen (ab 400 €) sind, unter anderem den Rechnungsempfänger zu enthalten. Bei den übermittelten (strittigen) Rechnungen handle es sich um keine Kleinbetragsrechnungen. Vielmehr wurden den Originalrechnungen Rechnungsbeilagen, wo die Rechnungsmerkmale auf Grund der Originalrechnung vermerkt wurden, angeschlossen. Da nicht nachvollzogen werden könne, ob diese Rechnungsbeilagen vom Rechnungsaussteller ausgefüllt und bestätigt wurden oder vom Rechnungsempfänger selbst, könne diese Beilage zur Originalrechnung nicht anerkannt werden. Gemäß § 11 UStG 1994 habe überdies die Rechnung selbst die Rechnungsmerkmale zu enthalten und eine Ergänzung durch eine Beilage sei unzulässig.

In ihrem Vorlageantrag führte die Bf. durch ihren rechtsfreundlichen Vertreter nochmals aus, die Daten des Rechnungsempfängers (Bf.) seien handschriftlich ausgefüllt und vom Rechnungsaussteller durch Stempel und Unterschrift bestätigt worden. Es sei offensichtlich, dass die Ausfüllung (gemeint: Ergänzung) der Rechnungsmerkmale gängige Praxis sei. Zum Teil seien auf den Berichtigungen auch Hinweise auf die Nummern des Beleges angegeben.

In ihrem Vorlagebericht führt die belangte Behörde aus, im Zuge der vorgelegten Rechnungen sei festgestellt worden, dass diese nicht den Rechnungserfordernissen entsprechen. Die Rechnung bestehe einerseits aus einem farbigen Rechnungsvordruck, wo der Leistungsempfänger seinen Namen und die Anschrift vermerken könne. Der Rechnungsbeleg, der keinen Namen und keine Anschrift des Leistungsempfängers aufweise (Anm.: Kassenbon, Kleinbetragsrechnung), werde von der Bf. auf diesen Rechnungsvordruck geheftet.

Die Bf. wurde vom Bundesfinanzgericht per Mail vom 29.3.2017 auf den Umstand hingewiesen, dass bei der Verwendung von vorgedruckten Rechnungsformularen große Unsicherheit darüber besteht, ob die gelieferten Waren auch für das Unternehmen des Rechnungsempfängers geliefert worden sind. Bei Ausräumung dieser Zweifel im Wege der Glaubhaftmachung durch die Bf. könnte der Erstattungsanspruch bescheinigt werden, zumal die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges durch die Auslegung der Mitgliedstaaten nicht so gestaltet werden dürfen, dass der Vorsteuerabzug nicht möglich ist (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz). In diesem Zusammenhang wäre der Warenbezug der Bf. durch Vorlage von Fotokopien der Kontoblätter (Aufwandskonto) über die Verbuchung der Rechnungen im Rechnungswesen (Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz) zu bescheinigen.

Weiters wurden einige bestimmt bezeichneten Rechnungen mit einer VISA-Kreditkarte bezahlt, wobei in diesem Zusammenhang die bezug habenden Monatsrechnungen in Fotokopie vorzulegen wären. Falls es sich nicht um die Kreditkarte der Bf.

(Firmenkreditkarte) handle, wäre eine entsprechende Abrechnung zwischen der Bf. und dem Karteninhaber vorzulegen.

In der weiteren Folge wurden mehrmals auf Anforderung durch das Bundesfinanzgericht detailliertere Buchhaltungsunterlagen (Konten und Abrechnungen mit dem Fahrer) mit entsprechenden erklärenden Vermerken und letztendlich Kreditkartenabrechnungen vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 30.6.2017 wurden der belangten Behörde die bisherigen finanzgerichtlichen Ermittlungsergebnisse wie folgt bekanntgegeben:

„Mit Vorlagebericht vom 29.4.2016 wurde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen den oa. Bescheid mit dem Bemerkten übermittelt, dass die Rechnungen der Betankungen bei der Firma O. u.a. nicht den Rechnungserfordernissen entsprechen. Die Rechnung bestehe einerseits aus einem färbigen Rechnungsvordruck, wo der Leistungsempfänger seinen Namen und die Anschrift vermerken könne und andererseits weise der Rechnungsbeleg keinen Namen und keine Anschrift des Leistungsempfängers auf, der auf den Rechnungsvordruck geheftet werde.

Das Bundesfinanzgericht verschließt sich auch nicht der Ansicht, da es sich bei den mit Registrierkassen von Tankstellen ausgedruckten (strittigen) Rechnungen, um sog. "Kleinbetragsrechnungen" gehandelt habe, auf denen der Leistungsempfänger (Bf.) nicht aufscheint.

Die im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung geäußerten Bedenken, es könne nicht nachvollzogen werden, ob diese Rechnungsbeilagen vom Rechnungsaussteller ausgefüllt und bestätigt oder vom Rechnungsempfänger selbst ausgefüllt worden sind, werden grundsätzlich geteilt. Allerdings steht dem gegenüber die ebenfalls nicht von der Hand zu weisende Gegenbehauptung, dass die Rechnungsergänzungen von den Rechnungsausstellern stammten und mit den entsprechenden Firmenstempeln versehen wurden.

Im Rahmen des finanzgerichtlichen Vorhalteverfahrens wurden der Beschwerdeführerin (Bf.) diese Bedenken nochmals mitgeteilt und sie eingeladen weitere Beweismittel vorzulegen, um den Erstattungsanspruch zu bescheinigen, zumal die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges durch die Auslegung der Mitgliedstaaten nicht so gestaltet werden dürfen, dass der Vorsteuerabzug nicht möglich ist (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des Unionsrechts).

Die Bf. hat in diesem Zusammenhang auf Grund mehrerer Konkretisierungsaufträge des Bundesfinanzgerichts zu den strittigen Rechnungen umfangreiches Belegmaterial vorgelegt.

Auf Grund richterlicher Ersteinschätzung ist nach Sichtung der von der Bf. beigebrachten Buchhaltungsunterlagen davon auszugehen, dass die Tankrechnungen im Rechenwerk der Bf. verbucht und die vom Fahrer bevorschussten Ausgaben für den Treibstoff mit diesem abgerechnet wurden. Letztendlich war der nun nicht mehr bei ihr beschäftigte

Fahrer bereit, der Bf. einige Bankabrechnungen zur Verfügung zu stellen, die beweisen sollen, dass er die (abgerechneten) Beträge mit seiner (privaten) Kreditkarte bezahlt hat.

Auf Grund dieser Umstände sowie der Mitwirkungsbereitschaft der Bf. wird davon auszugehen sein, dass ein Leistungsaustausch zwischen der jeweiligen Tankstelle und der Bf. auch tatsächlich stattgefunden hat, weshalb voraussichtlich davon auszugehen sein wird, dass die strittigen Vorsteuerbeträge der Rechnungsaufstellung (59, 61-63, 65-84, 86-97 und 99) zu erstatten sein werden.

Das Finanzamt wird daher als belangte Behörde eingeladen, allfällige Einwendungen, Erinnerungen und sonstige Bedenken innerhalb von 4 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens vorzubringen.

...“

Mit Schreiben vom 12.7.2017 führte die belangte Behörde aus, das beiliegende Aktenkonvolut ohne weitere Einwendungen/Bedenken an das Bundesfinanzgericht rück zu übermitteln.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gesetzliche Bestimmungen:

Ausstellung von Rechnungen

§ 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. 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.

2. Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn

- der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet,*
- der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht oder eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist,*
- die Steuerschuld für die im anderen Mitgliedstaat ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung auf den Leistungsempfänger übergeht und*
- der leistende Unternehmer in diesem Mitgliedstaat weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat.*

Dies gilt nicht, wenn mittels Gutschrift abgerechnet wird. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. Nr. L 347 vom 11.12.2006 S. 1, die Steuer schuldet, spätestens am fünfzehnten Tag des Kalendermonates, der auf den Kalendermonat folgt, in dem die sonstige Leistung ausgeführt worden ist, nachzukommen.

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet und die Lieferung oder sonstige Leistung im Drittlandsgebiet an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausgeführt wird.

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;*
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;*
- d) 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 (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;*
- e) 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;*
- f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;*
- g) das Ausstellungsdatum;*

h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

i) 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.

4. Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die Vorschriften dieses Bundesgesetzes über die Rechnungsausstellung 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 dieses Absatzes ausgestellt worden sind.

(1a) Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen aus, für die der Leistungsempfänger nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d oder Abs. 1e 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.

Dies gilt auch, wenn der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausführt, für die eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach Abs. 1 besteht.

Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder des § 19 Abs. 1c aus, besteht keine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach Abs. 1, wenn er sein Unternehmen vom übrigen Gemeinschaftsgebiet aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im übrigen Gemeinschaftsgebiet befindet. Dies gilt nicht, wenn der Leistungsempfänger mittels Gutschrift abrechnet. Eine solche Gutschrift hat auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers sowie den Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zu enthalten. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung ist nicht anzuwenden. Richtet sich die Rechnungsausstellung für eine nach § 3a Abs. 6 im Inland steuerbare sonstige Leistung, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz schuldet, nach den Vorschriften dieses Bundesgesetzes, hat diese spätestens am fünfzehnten Tag des Kalendermonates, der auf den Kalendermonat folgt, in dem die sonstige Leistung ausgeführt worden ist, zu erfolgen.

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

Als Rechnung gilt auch eine elektronische Rechnung, sofern der Empfänger dieser Art der Rechnungsausstellung zustimmt. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Sie gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung im Sinne des Abs. 1 und Abs. 1a, dass die Echtheit ihrer Herkunft, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit gewährleistet sind. Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des leistenden Unternehmers oder des Ausstellers der Rechnung. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass der nach diesem Bundesgesetz erforderliche Rechnungsinhalt nicht geändert wurde. Der Bundesminister für Finanzen bestimmt mit Verordnung die Anforderungen, bei deren Vorliegen diese Voraussetzungen jedenfalls 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, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der elektronischen Rechnungen müssen für die Dauer von sieben Jahren gewährleistet sein.

(3) Für die unter Abs. 1 Z 3 lit. a und b 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.

(4) Die im Abs. 1 Z 3 lit. a bis c 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.

(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.

(6) Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 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.

Besteht nach Abs. 1 eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen, ist eine vereinfachte Rechnungsausstellung ausgeschlossen. Das gilt auch in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz und des § 19 Abs. 1c, wenn sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften dieses Bundesgesetzes richtet.

(7) – (11) ...

(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.

(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.

(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.

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

„Vorsteuerabzug

§ 12. (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. Besteuert der Unternehmer nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) – ausgenommen Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz – und übersteigen die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 – hierbei bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz – im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2 000 000 Euro nicht, ist zusätzliche Voraussetzung, dass die Zahlung geleistet worden ist. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der 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;
...“

Strittig ist, ob die durch Rechnungsformulare der Tankstelle ergänzten Kassenbons, die keinen Leistungsempfänger auswiesen, als vollständige Rechnung anerkannt werden können. Die vom Bf. aufgezeigte Praxis der Rechnungsergänzungen durch aufgelegte Vordrucke, die vom Rechnungsaussteller mit Firmenstempel versehen wurden, ist nach wie vor mit großen Unsicherheiten behaftet, weil für die nachprüfenden Behörden oder Gerichte nicht ohne weiteres feststellbar ist, ob die ausgewiesenen Ergänzungen vom Rechnungsaussteller stammen oder ob lediglich eine (Blanko-) Ausfüllermächtigung vorliegt.

Bei der Bf. wurden zwei unterschiedliche Rechnungsberichtigungen vorgenommen. In einem Fall verweist das Rechnungsformular auf eine bestimmt bezeichnete Kassenbon-Nummer und im anderen Fall ist lediglich der Kassenbon auf dem Formular aufgeklebt oder angeheftet, wobei allerdings der Firmenstempel zusätzlich mit einer auf den Verkäufer (ausgewiesen auf dem Kassenbon) hinweisenden Unterschrift versehen ist.

Beide Fälle sind von den oa. Unsicherheiten getragen, ob die Rechnungsergänzungen tatsächlich vom leistenden Unternehmen stammen. Sowohl der positive als auch negative Beweis kann von der Bf. und der belangten Behörde nicht erbracht werden, sodass sich beide Behauptungen gleichwertig gegenüber stehen.

In seiner jüngeren Rechtsprechung hatte sich der EuGH in den Rs. *Barlis* (EuGH 15.9.2016, C-516/14) und *Senatex* (EuGH 15.9.2016, C-518/14) mit dem Verhältnis zwischen den formellen und materiellen Anforderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug auseinander zu setzen.

Für jede Lieferung oder sonstige Leistung, die ein Steuerpflichtiger an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, muss nach Art 220 Z 1 MwStSyst-RL eine Rechnung ausgestellt werden, die nur die in Art 226 MwStSyst-RL vorgesehenen Angaben enthalten muss. Der leistende Unternehmer hat somit in der Rechnung den im Rahmen seines Umsatzes verwirklichten Sachverhalt sowie dessen Bemessungsgrundlage zu dokumentieren. In den oa. Rechtssachen hat der EuGH offenbar seine zur Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung entwickelte Rechtsprechung übertragen, wonach die Befreiung dann zu gewähren sei, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt seien, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt habe. Die Rechnung selbst ist nämlich von vornherein ungeeignet, sämtliche materielle Anforderungen des Art 168 lit. a MwStSyst-RL nachzuweisen wie z.B. die tatsächliche Verwendung der Vorleistung für besteuerte Umsätze, den Unternehmensbezug etc. Die zentrale Aufgabe der Rechnung ist die Dokumentation des Leistungsaustausches (zusammengefasst: „Wer, was, wem um wieviel geliefert/geleistet hat“) selbst. Die

Rechnung selbst bildet normalerweise einen stattgefundenen Lebenssachverhalt und deren subjektive umsatzsteuerliche Beurteilung durch den Leistenden ab. Ihr kommt im Abgabungsverfahren Beweisfunktion zu. Leidet sie allerdings an formellen Mängeln wird deren Glaubwürdigkeit von den Behörden bezweifelt, weil eine entsprechende Kontrollmöglichkeit erschwert wird.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um (ursprüngliche) Rechnungen, die keinen Leistungsempfänger aufwiesen, jedoch die maßgebliche Grenze für Kleinbetragsrechnungen überschritten hatten.

Entsprechend dem Art 238 Abs. 1 MwStSyst-RL können die Mitgliedstaaten bei Rechnungen für Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen in ihrem Gebiet vorsehen, dass diese Rechnungen je nach der von den Mitgliedstaaten gemäß den Artikeln 227, 228 und 231 gewählten Möglichkeiten in folgenden Fällen (lit. a: Geringfügigkeit des Rechnungsbetrages lit. b: technische Schwierigkeiten im betreffenden Wirtschaftsbereich) bestimmte in den Artikeln 226 und 230 genannte Angaben nicht enthalten müssen. Gemäß Art. 238 Abs. 2 müssen die Rechnungen auf jeden Fall die folgenden Angaben enthalten:

- a) das Ausstellungsdatum;
- b) die Identität des Steuerpflichtigen;
- c) die Art der gelieferten Gegenstände oder der erbrachten Dienstleistungen;
- d) den zu entrichtenden Mehrsteuerbetrag oder die Angaben zu dessen Berechnung.

In Österreich findet deren Umsetzung in § 11 Abs. 6 UStG 1994 statt. Bis zu einem Rechnungsbetrag von 400 € müssen nicht sämtliche Rechnungsbestandteile angeführt sein. Dies führt in der Praxis zu geringeren formellen Anforderungen an eine Vorsteuer gerechte Rechnung. Dass der Rechnung eine Leistung an den die Rechnung innehabenden Unternehmer zu Grunde liegt, muss jedoch auf Verlangen gesondert nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (*vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 11 Rz. 96 unter Hinweis auf § 138 Abs. 1 BAO*).

Gegenständlich hegte die belangte Behörde Zweifel über die Art und Weise der Berichtigungen der ausgestellten Kassenbons und lehnte die Zuerkennung des Vorsteuerabzuges aus formellen Gründen ab. Eine materiell-rechtliche Überprüfung der Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus den mangelhaft ergänzten Rechnungen unterblieb im Verwaltungsverfahren.

Ausgehend von den Überlegungen des EuGH der Überprüfung des Vorsteuerabzuges nach materiell-rechtlichen Voraussetzungen wurde seitens der Bf. versucht, durch Beibringen weiterer Unterlagen den Leistungsbezug (Treibstofflieferungen durch österreichische Tankstellen) glaubhaft zu machen. Das Bundesfinanzgericht übermittelte der belangten Behörde die von der Bf. vorgelegten Beweismittel mit dem Hinweis, dass die Treibstofflieferungen an das Unternehmen der Bf. ausreichend bescheinigt

seien. Diese ist dem nicht weiter entgegengetreten, sodass dem Beschwerdebegehren stattzugeben war.

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.

Graz, am 2. August 2017