



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Tiefenböck, über die Revision der H GmbH in S, vertreten durch die QUINTAX gerlich-fischer-kopp steuerberatungsgmbh in 5020 Salzburg, Rainbergstraße 3a, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. August 2016, Zl. RV/6100089/2013, betreffend Umsatzsteuer 2010, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Bei der revisionswerbenden, auf dem Gebiet der Planung und Erstellung von technischen Anlagen tätigen, GmbH fand im Februar 2012 eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer April 2010 bis März 2011 statt.
- 2 Gegen den in der Folge ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 erhob die Revisionswerberin Berufung, in der sie - soweit für den Revisionsfall noch von Bedeutung - vorbrachte, dass bisher nicht berücksichtigte Vorsteuern aus Rechnungen der I GmbH von der Umsatzsteuerzahllast in Abzug zu bringen seien.
- 3 Die gleichzeitig vorgelegten Rechnungen der I GmbH betreffen zum einen die Überlassung von Mitarbeitern für den Leistungszeitraum 1. Mai bis 31. Dezember 2010 (Rechnung vom 31.12.2010, ausgewiesene Vorsteuer 7.781,32 €); zum anderen „Materialverbrauch“ (Rechnung vom 31.5.2010 betreffend April und Mai 2010, ausgewiesene Vorsteuer 7.528,70 €; Rechnung vom 1.7.2010, ausgewiesene Vorsteuer 3.326,88 €; Rechnung vom 30.9.2010 betreffend August und September 2010, ausgewiesene Vorsteuer 5.525,60 €)

==



und „Nutzung Telefon“ (Rechnung vom 25.11.2010, ausgewiesene Vorsteuer 168,10 €).

- 4 Das Finanzamt erließ eine - im strittigen Punkt der Berücksichtigung zusätzlicher Vorsteuern - abweisende Berufungsvorentscheidung. Die vorgelegten Rechnungen berechtigten nicht zum Vorsteuerabzug. Der mit dem pauschalen Begriff „Materialverbrauch“ umschriebene Lieferumfang sei sowohl von der Art der Bezeichnung als auch von der fehlenden Mengen- bzw. Materialangabe her unzureichend und entspreche nicht den Erfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994. Ebenso wenig genüge die Bezeichnung „Nutzung Telefon im Juli 2010“ sowie die Angabe „Überlassung der Mitarbeiter“. Es fehlten jegliche Hinweise auf eventuelle Beilagen, aus denen genaue Rechnungsdetails, wie z.B. Namen und Arbeitszeiten des beigestellten Personals ersichtlich wären. Darüber hinaus wiesen alle Rechnungen eine falsche Adresse auf, weil die Revisionswerberin ihren Firmensitz in der B Straße 76a und nicht in der B Straße 76 habe. Zudem seien zwar die Rechnungen vom 31.5.2010, 1.7.2010 und 30.9.2010 im Rechenwerk der I GmbH als Erlöse gebucht, nicht jedoch die Rechnungen vom 25.11.2010 und 31.12.2010. Dies bedeute, dass die beiden zuletzt angeführten Rechnungen erst nachträglich erstellt worden seien und das Rechnungsdatum offensichtlich rückdatiert worden sei.
- 5 Die Revisionswerberin beantragte die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.
- 6 Das gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG mit Ablauf des 31. Dezember 2013 an die Stelle des unabhängigen Finanzsenats getretene Bundesfinanzgericht führte im August 2016 die von der Revisionswerberin beantragte mündliche Verhandlung durch. In der darüber aufgenommenen Niederschrift ist festgehalten, dass im Rahmen der Verhandlung die in den Rechnungen angeführten unspezifischen Begriffe „Material“ und „Telefon“ durch Beilagen belegt worden seien. Wie den dazu erstellten excel-Tabellen zu entnehmen sei, stimmten die Beträge der Rechnungen bis auf kleine Abweichungen mit den Beträgen in den Beilagen überein. Was die Rechnung betreffend die „Überlassung der Mitarbeiter“ anbelange, sei dem steuerlichen Vertreter der





Revisionswerberin in Aussicht gestellt worden, die Namen der einzelnen Mitarbeiter bis 4. August 2016 ausfindig zu machen.

- 7 Im Rahmen der am 5. August 2016 fortgesetzten mündlichen Verhandlung erläuterte der steuerliche Vertreter der Revisionswerberin, dass die I GmbH im Geschäftsjahr 2010 wirtschaftliche Probleme bekommen habe, weshalb alle neuen Aufträge über die Revisionswerberin (die „neue“ GmbH) angenommen und abgewickelt worden seien. Die Mitarbeiter seien bis zum Jahresende bei der I GmbH angestellt gewesen, auch die Materialien und Waren seien über die I GmbH bezogen worden. Ab Juli 2010 seien die Mitarbeiter der I GmbH fast ausschließlich für die Revisionswerberin tätig geworden, sodass sich ein Einzelnachweis erübrige.
- 8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wurde über die (nunmehrige) Beschwerde im Sinne der Berufungsvorentscheidung entschieden. Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass die Beilagen zu den strittigen Rechnungen, aus denen ersichtlich sei, welche Leistungen konkret an die Revisionswerberin erbracht worden seien, erstmals anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgelegt worden seien. Die saldierten Rechnungseinzelbeträge würden in geringer Höhe von den pauschalen Rechnungssummen differieren.
- 9 Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei, dass den Rechnungen eindeutig die Unternehmer zu entnehmen seien, die einander als Leistungsempfänger einerseits und als Leistungserbringer andererseits gegenüber gestanden seien. Das Umsatzsteuergesetz erfordere für die eindeutige Feststellung der beteiligten Unternehmer nicht nur die Angabe des Namens, sondern auch die Angabe der Adresse. Die angeführten Rechnungen wiesen eine falsche Adresse auf (B Straße 76 statt B Straße 76a). Allerdings enthalte § 11 Abs. 3 UStG 1994 ausdrückliche Erleichterungen und normiere, dass jede Bezeichnung ausreichend sei, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Leistungsempfängers ermögliche. Im Revisionsfall habe weder die Adresse gefehlt noch sei eine Adresse angegeben, die zur Unauffindbarkeit des Leistungsempfängers geführt hätte. Das fehlende „a“ bei der Unterbezeichnung der Hausnummer stünde einer eindeutigen





Rechnungszuordnung nicht im Wege, sodass kein Grund gegeben sei, wegen dieses Fehlers den Vorsteuerabzug zu versagen.

- 10 Anderes gelte jedoch für den Rechnungsmangel der ungenügenden Beschreibung des Liefer- und Leistungsgegenstandes. Im Revisionsfall sei mit den von der Revisionswerberin verwendeten Pauschalbezeichnungen „Materialverbrauch“, „Nutzung Telefon“ und „Überlassung der Mitarbeiter“ weder ein Liefergegenstand noch ein Leistungsgegenstand in einer so konkreten Weise umschrieben worden, dass im Zusammenhang mit den übrigen Verfahrensergebnissen die Überprüfung der Berechtigung des Vorsteuerabzugs sichergestellt sei. Wenn die Revisionswerberin meine, dass sie mit der Vorlage von Belegen in der mündlichen Verhandlung dem Erfordernis des § 11 Abs. 2 UStG 1994 ausreichend Genüge getan habe, müsse ihr der Gesetzeswortlaut entgegengehalten werden. Dieser besage nämlich, dass auf die Belege in der Rechnung hingewiesen sein müsse. Den gegenständlich strittigen Rechnungen fehlten diese Hinweise. Damit sei das Schicksal der Beschwerde entschieden. Der Verwaltungsgerichtshof sehe eine den Formvorschriften entsprechende Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug an (Hinweis auf VwGH 28.1.2015, 2010/13/0192). Damit erübrige sich ein weiteres Eingehen auf etwaige Ungereimtheiten wie die unstrittigen Differenzen zwischen den pauschalen Rechnungsgesamtbeträgen und den als Beilage vorgelegten saldierten Rechnungseinzelbeträgen.
- 11 Nach der Rechtsprechung des EuGH erfordere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer, den Vorsteuerabzug zu gewähren, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt seien, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genüge. Verfüge die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich seien, dass die materiellen Anforderungen erfüllt seien, so dürfe sie hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können. Verhindere aber der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden, sei der



Vorsteuerabzug nicht zu gewähren. Die von der I GmbH ausgestellten Rechnungen wiesen eine unzureichende Bezeichnung des Umfangs und der Art der erbrachten Leistung auf. Eine Überprüfung der materiellen Anforderungen für den Vorsteuerabzug sei deshalb nicht möglich. Nach der Judikatur des EuGH sei in solchen Fällen der Vorsteuerabzug zu versagen. Abschließend sei festzuhalten, dass eine Ergänzung oder Berichtigung der Rechnung durch den Empfänger einen dem Aussteller zuzurechnenden Mangel nicht heilen könne.

- 12 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nicht zulässig, weil das vorliegende Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt sei.
- 13 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Revision, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch das Finanzamt erwogen hat:
- 14 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.
- 15 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 16 Die Revisionswerberin führt zur Zulässigkeit der Revision aus, der EuGH habe mit Urteil vom 15. September 2016, C-516/14, *Barlis 06*, den Rechtsstandpunkt der Revisionswerberin bestätigt und klargestellt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht alleine deshalb verweigert werden darf, weil eine Rechnung nicht alle formellen Voraussetzungen erfülle. Bei Vorliegen der





materiellen Voraussetzungen - was im Revisionsfall unbestritten sei - bleibe das Recht auf Vorsteuerabzug trotz Formfehler erhalten. Auch im Urteil vom 15.9.2016, C-518/14, *Senatex*, habe der EuGH ausgesprochen, dass alleine die Missachtung formeller Anforderungen dann keine Rechtfertigung für die Versagung des Vorsteuerabzuges sei, wenn die Finanzverwaltung entweder im Besitz von Informationen sei, um die Rechnungsinhalte zu überprüfen oder der Steuerpflichtige selbst ergänzende Informationen beibringe. Zu diesen Urteilen des EuGH fehle es an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

17 Die Revision ist zulässig und begründet.

18 Der EuGH hat mit Urteil vom 15. September 2016, C-516/14, *Barlis 06*, entschieden, dass eine Rechnung nach Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112 die Angabe von Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen enthalten muss. Der Wortlaut der Bestimmung impliziert, dass es erforderlich ist, Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen zu präzisieren. Die Angaben sollen es den Steuerverwaltungen ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren (Rn. 26 und 27).

19 Da das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, darf die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deswegen verweigern, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112 aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (Rn. 42 bis 44 des Urteils in der Rechtssache *Barlis 06*).

20 Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts geht aus Art. 17 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112) hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts



angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. EuGH 22.10.2015, C-277/14, *PPUH Stehcemp*, Rn. 28).

- 21 Im angefochtenen Erkenntnis wurde die Unzulässigkeit des Vorsteuerabzugs mit dem Vorliegen formeller Rechnungsmängel begründet, weil mit den Pauschalbezeichnungen „Materialverbrauch, Nutzung Telefon, Überlassung der Mitarbeiter“ weder ein Liefergegenstand noch ein Leistungsgegenstand in einer so konkreten Weise umschrieben werde, dass im Zusammenhang mit den übrigen Verfahrensergebnissen die Überprüfung der Berechtigung des Vorsteuerabzuges sichergestellt sei.
- 22 Die Revisionswerberin bringt dazu vor, dass das Bundesfinanzgericht während der Verhandlungen stets den kausalen Zusammenhang der Rechnungen mit den erbrachten Leistungen für klar erkennbar befunden habe und auch seitens der Amtsbeauftragten dazu keine substantiellen Einwände erhoben worden seien. Nach Einsichtnahme in die „Beilagen zu den Rechnungen“ sei sogar erklärt worden, „das passe schon, die rechnerischen Differenzen zwischen Beilagen und Rechnungen lägen mit maximal 50,00 € im kleinen, akzeptablen Bereich“. Bei richtiger Saldierung hätten sich Differenzen lediglich im Centbereich ergeben. Aus den Beilagen seien überwiegend sogar die Baustellenzuordnungen nachzuvollziehen. Es sei auch nicht richtig, dass diese Unterlagen erstmals anlässlich der mündlichen Verhandlung vorhanden gewesen seien. Vielmehr seien die Unterlagen bereits anlässlich der Prüfung in der Steuerkanzlei zur Verfügung gestanden. Sie seien jedoch nicht eingesehen worden, weil die Anerkennung der Vorsteuern schon vorab wegen der bestehenden Formfehler abgelehnt worden sei.
- 23 Ob diese an das Bundesfinanzgericht gerichteten Vorwürfe berechtigt sind, kann dahinstehen. Jedenfalls trifft es zu, dass sich das Bundesfinanzgericht mit den von der Revisionswerberin vorgelegten Unterlagen (offenbar Eingangsrechnungen der I GmbH, die an die Revisionswerberin





weiterverrechnet worden waren) in keiner Weise auseinandergesetzt hat. Dass eine Überprüfung der materiellen Anforderungen für den Vorsteuerabzug nicht möglich sei, erweist sich solcherart als an Hand der Erwägungen des Bundesfinanzgerichts nicht nachvollziehbare Behauptung.

- 24 Soweit das Finanzamt in der Revisionsbeantwortung die festgestellten (geringfügigen) Differenzen zwischen den detaillierten Eingangsrechnungen der I GmbH und den pauschalen Weiterverrechnungen an die Revisionswerberin als Grund für die Versagung des Vorsteuerabzugs aus materiellen Gründen benennt, ist dem entgegenzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht „auf etwaige Ungereimtheiten wie die unstrittigen Differenzen zwischen den pauschalen Rechnungsgesamtbeträgen und den als Beilage vorgelegten saldierten Rechnungseinzelbeträgen“ ausdrücklich nicht eingehen wollte, weil der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen einer den Formvorschriften entsprechenden Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ansehe. Dazu wurde ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ins Treffen geführt, das vor der abweichenden Rechtsprechung des EuGH ergangen ist (vgl. nunmehr VwGH 25.4.2018, 2018/13/0001).
- 25 Sodann hat das Bundesfinanzgericht auf zwischenzeitig ergangene Rechtsprechung des EuGH verwiesen und die unzureichende Bezeichnung des Umfangs und der Art der Leistungen in den Rechnungen als Begründung dafür genommen, dass eine Überprüfung der materiellen Anforderungen für den Vorsteuerabzug nicht möglich sei. Eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Revisionswerberin, es handle sich um weiterverrechnete Kosten der I GmbH erfolgte nicht. Insbesondere wurde das Vorbringen der Revisionswerberin, dass die Weiterverrechnung deswegen erfolgt sei, weil die Revisionswerberin die neuen Aufträge der I GmbH erfüllt habe und dazu die Ressourcen der I GmbH (Material, Telefon, Mitarbeiter) verwendet habe, in keiner Weise gewürdigt. Gerade dieses Vorbringen stellte jedoch einen Zusammenhang der strittigen Eingangsumsätze mit den von der Revisionswerberin erklärten - offenbar steuerpflichtigen - Ausgangsumsätzen her. Dieser Zusammenhang ist aber nach der Rechtsprechung des EuGH



entscheidend für das Recht auf Vorsteuerabzug (vgl. nochmals Rechtssache *PPUH Stehcemp*, Rn. 28).

- 26 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, sodass es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war. Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.
- 27 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 29. Mai 2018

