

TE Vwgh Erkenntnis 2009/9/2 2008/15/0065

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.09.2009

Index

E3L E09301000;

E6j;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art22 Abs3 litc;

61995CJ0085 Reisdorf VORAB;

61996CJ0141 Langhorst VORAB;

62002CJ0152 Terra Baubedarf-Handel VORAB;

BAO §295a;

UStG 1994 §11 Abs1;

UStG 1994 §11;

UStG 1994 §12 Abs1 Z1;

UStG 1994 §12;

1. BAO § 295a heute

2. BAO § 295a gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

3. BAO § 295a gültig von 20.12.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003

1. UStG 1994 § 11 heute

2. UStG 1994 § 11 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

4. UStG 1994 § 11 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

5. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021

6. UStG 1994 § 11 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019

7. UStG 1994 § 11 gültig von 01.03.2014 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

8. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

9. UStG 1994 § 11 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010

10. UStG 1994 § 11 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007

11. UStG 1994 § 11 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

12. UStG 1994 § 11 gültig von 20.08.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005

13. UStG 1994 § 11 gültig von 28.04.2004 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004

14. UStG 1994 § 11 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003

15. UStG 1994 § 11 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. UStG 1994 § 11 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
17. UStG 1994 § 11 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
18. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.1995 bis 26.06.2001

1. UStG 1994 § 11 heute
2. UStG 1994 § 11 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
4. UStG 1994 § 11 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
5. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
6. UStG 1994 § 11 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
7. UStG 1994 § 11 gültig von 01.03.2014 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
8. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
9. UStG 1994 § 11 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
10. UStG 1994 § 11 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
11. UStG 1994 § 11 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. UStG 1994 § 11 gültig von 20.08.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
13. UStG 1994 § 11 gültig von 28.04.2004 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
14. UStG 1994 § 11 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
15. UStG 1994 § 11 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. UStG 1994 § 11 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
17. UStG 1994 § 11 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
18. UStG 1994 § 11 gültig von 01.01.1995 bis 26.06.2001

1. UStG 1994 § 12 heute
2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 12 heute
2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Büsser, Mag. Dr. Köller und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S GmbH in I, vertreten durch Mag. Werner Tschapeller, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater in 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 7. Juli 2005, Zl. RV/0142-I/02, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1998, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Büsser, Mag. Dr. Köller und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S GmbH in römisch eins, vertreten durch Mag. Werner Tschapeller, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater in 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 7. Juli 2005, Zl. RV/0142-I/02, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist auf Grund einer Verschmelzung iSd UmgrStG Rechtsnachfolgerin der T GmbH. Unternehmensgegenstand der T GmbH war die Verwertung der X-Zeitung.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die T GmbH im Zeitraum vom Jänner 1995 bis Juni 1998 aus Rechnungen der S GmbH Vorsteuerabzüge vorgenommen habe, die folgende Textierung aufwiesen:

"Bezugnehmend auf unsere diesbezüglichen Vereinbarungen ersetzen Sie uns das durchschnittliche Rohergebnis der Vorjahre, wobei außerordentliche Entwicklungen, insbesondere die Papierpreisentwicklung und die Wahlen neutralisiert werden."

(z.B. Rechnung vom 14. Juli 1995 für den Zeitraum Jänner bis Juni 1995)

"Gemäß separater Vereinbarung erlauben wir uns, Ihnen das durchschnittliche Rohergebnis der Vorjahre in Rechnung zu stellen, ..." (monatliche Rechnungen ab 31. Jänner 1996)

"Gemäß separater Vereinbarung verrechnen wir Ihnen die monatliche Anpassung des Rohergebnisses für ... (Zeitraum)"

(zusätzliche monatliche Rechnungen ab 31. Jänner 1996).

Erst auf Grund eines umfangreichen schriftlichen Vorhalteverfahrens habe die T GmbH mit Schriftsatz vom 15. Oktober 1998 jene Leistungen, die ihr von der S GmbH im Streitzeitraum in Rechnung gestellt worden seien, wie folgt angegeben:

1. a) Litera a
die Überlassung der Verwertung der X-Zeitung
2. b) Litera b
die gesamte redaktionelle Leistung,
3. c) Litera c
die "Zurverfügungstellung" des Kommunikationsnetzes (insbesondere auch der EDV-Anlagen),
d) die "Zurverfügungstellung" von operativen Mitarbeitern der technischen Leitung.

Auf Grund zahlreicher Besprechungen des Prüfers mit den Unternehmen des "T Konzerns", dem sowohl die S GmbH als auch die T GmbH und deren gemeinsame Muttergesellschaft, die M AG, angehörten, könne festgestellt werden, dass es zwischen den genannten Gesellschaften keine schriftlichen Vereinbarungen über die von der S GmbH zu erbringenden Leistungen gebe. Unter der in den Rechnungen angeführten "separaten Vereinbarung" verstünden die beteiligten Gesellschaften den Beschluss des Aufsichtsrates der M AG vom 18. November 1994, in welchem verschiedene Veränderungen in der Firmenstruktur beschlossen worden seien.

Im Zuge des Vorhalteverfahrens sei eine ziffernmäßige Ermittlung des von der S GmbH zu verrechnenden "Rohergebnisses" vorgelegt worden. Daraus gehe hervor, dass unter "Rohergebnis" das in seiner Höhe aus Erfahrungswerten der Vorjahre (Durchschnitt aus 1991-1994) abgeleitete, bei der S GmbH angefallene betriebswirtschaftliche Rohergebnis zu verstehen sei.

In rechtlicher Hinsicht vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die vorliegenden Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, weil sie weder eine Angabe über die Art, noch über den Umfang der tatsächlich von der S GmbH erbrachten Leistungen enthielten.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und erließ - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1998, mit denen es Vorsteuern in Höhe von EUR 38,295.717,40 (1995), EUR 37,989.659,66 (1996), EUR 41,194.274,94 (1997) und EUR 23,496.259,83 (1998) unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung nicht zum Abzug zuließ.

Die T GmbH erhob Berufung. Sie beantragte, die strittigen Vorsteuerbeträge anzuerkennen, weil die Leistungen tatsächlich erbracht worden seien. Der Ansicht der Betriebsprüfung entsprechend seien die strittigen Rechnungen nunmehr ergänzt worden, sodass eine Kürzung der Vorsteuerbeträge nicht notwendig sei. Verwiesen wurde weiters auf eine Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen, wonach Rechnungsmängel, die im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt würden, innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden Frist auch mit Wirkung für den Prüfungszeitraum behoben werden könnten. Da es sich im vorliegenden Fall nicht um fehlerhafte, sondern nur um mangelhafte Rechnungen handle, sei eine derartige Vorgangsweise im Falle der Beschwerdeführerin angebracht. Darüber hinaus vertrat die T GmbH die Ansicht, dass die vom Prüfer gesehenen Rechnungsmängel ohnedies nicht vorlägen, weil "der Inhalt der separaten Vereinbarung und der mit der Kurzbezeichnung 'Rohergebnis' abgerechnete Leistungsgegenstand im Zuge der Betriebsprüfung ausführlich erläutert worden sei." Dazu wurde auf die bei Ruppe, UStG2, § 11 Tz. 68, zitierte Rechtsprechung des BFH verwiesen, wonach es im Falle einer unrichtigen oder ungenauen Leistungsbezeichnung für den Vorsteuerabzug genüge, dass unter zumutbarer Heranziehung anderer

Erkenntnismittel eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung möglich sei. Sei eine Identifizierbarkeit gegeben, so müsse es auch ausreichen, wenn statt der Leistungshandlung der Leistungserfolg angegeben werde. Auch die Verwendung von Schlüsselzahlen oder Symbolen sei ausreichend. Im Beschwerdefall sei der unter der Kurzbezeichnung "Rohergebnis" abgerechnete Leistungsgegenstand zwischen den Vertragspartnern stets eindeutig identifizierbar gewesen, was die Geschäftsführer der Leistungsaustauschpartner jederzeit bestätigen könnten. Lediglich die verbale Darstellung sei schwierig gewesen, weil Leistungselemente verschiedener Vertragstypen angesprochen seien. Doch bestünde am tatsächlichen Austausch von Leistung und Gegenleistung kein Zweifel. Die T GmbH erhob Berufung. Sie beantragte, die strittigen Vorsteuerbeträge anzuerkennen, weil die Leistungen tatsächlich erbracht worden seien. Der Ansicht der Betriebsprüfung entsprechend seien die strittigen Rechnungen nunmehr ergänzt worden, sodass eine Kürzung der Vorsteuerbeträge nicht notwendig sei. Verwiesen wurde weiters auf eine Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen, wonach Rechnungsmängel, die im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt würden, innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden Frist auch mit Wirkung für den Prüfungszeitraum behoben werden könnten. Da es sich im vorliegenden Fall nicht um fehlerhafte, sondern nur um mangelhafte Rechnungen handle, sei eine derartige Vorgangsweise im Falle der Beschwerdeführerin angebracht. Darüber hinaus vertrat die T GmbH die Ansicht, dass die vom Prüfer gesehenen Rechnungsmängel ohnedies nicht vorlägen, weil "der Inhalt der separaten Vereinbarung und der mit der Kurzbezeichnung 'Rohergebnis' abgerechnete Leistungsgegenstand im Zuge der Betriebsprüfung ausführlich erläutert worden sei." Dazu wurde auf die bei Ruppe, UStG2, Paragraph 11, Tz. 68, zitierte Rechtsprechung des BFH verwiesen, wonach es im Falle einer unrichtigen oder ungenauen Leistungsbezeichnung für den Vorsteuerabzug genüge, dass unter zumutbarer Heranziehung anderer Erkenntnismittel eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung möglich sei. Sei eine Identifizierbarkeit gegeben, so müsse es auch ausreichen, wenn statt der Leistungshandlung der Leistungserfolg angegeben werde. Auch die Verwendung von Schlüsselzahlen oder Symbolen sei ausreichend. Im Beschwerdefall sei der unter der Kurzbezeichnung "Rohergebnis" abgerechnete Leistungsgegenstand zwischen den Vertragspartnern stets eindeutig identifizierbar gewesen, was die Geschäftsführer der Leistungsaustauschpartner jederzeit bestätigen könnten. Lediglich die verbale Darstellung sei schwierig gewesen, weil Leistungselemente verschiedener Vertragstypen angesprochen seien. Doch bestünde am tatsächlichen Austausch von Leistung und Gegenleistung kein Zweifel. Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte die T GmbH einen Vorlageantrag und brachte im weiteren Verfahren ergänzend vor, dass "die berichtigten Rechnungen vom 28. Februar 2000 (seien) als rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO anzuerkennen, in Folge dessen die Streitjahre 1995, 1996, 1997 und 1998 erklärungskgemäß zu veranlagten und sodann die verhängten Säumniszuschläge" nach § 217 Abs. 8 BAO aufzuheben seien. Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte die T GmbH einen Vorlageantrag und brachte im weiteren Verfahren ergänzend vor, dass "die berichtigten Rechnungen vom 28. Februar 2000 (seien) als rückwirkendes Ereignis nach Paragraph 295 a, BAO anzuerkennen, in Folge dessen die Streitjahre 1995, 1996, 1997 und 1998 erklärungskgemäß zu veranlagten und sodann die verhängten Säumniszuschläge" nach Paragraph 217, Absatz 8, BAO aufzuheben seien.

In der mündlichen Berufungsverhandlung verwies die Beschwerdeführerin auf gemeinschaftsrechtliche Gesichtspunkte des Beschwerdefalles sowie auf deutsche Fachautoren, die sich jedenfalls in bestimmten Fällen für eine rückwirkende Rechnungsberichtigung aussprächen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde vertrat, auf das Wesentliche zusammengefasst, die Ansicht, dass der Begriff "Rohergebnis" nicht als Umschreibung der Art und des Umfanges des Leistungsinhaltes im Sinne des § 11 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 anzusehen sei. Der in den strittigen Rechnungen verwendete Ausdruck "Rohergebnisverrechnung" stelle auch (anders als bei der Verwendung von Schlüsselzahlen oder Symbolen) keine Kurzbezeichnung des Leistungsgegenstandes dar, sondern beschreibe das Leistungsentgelt. Nach dem Zweck der Rechnungslegungsvorschriften des UStG - die gesetzlich geforderten Angaben sollten die nachprüfende Kontrolle der Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers einerseits und der zutreffenden Besteuerung des Leistungserbringers andererseits durch die Finanzverwaltung erleichtern - reiche es nicht aus, dass der Leistungsinhalt für die Vertragsparteien selbst identifizierbar sei, wenn Art und Umfang der Leistung in der Rechnung nicht angeführt seien. Aus diesem Grund habe es der in der Berufung angebotenen Beweisaufnahme durch Einvernahme der Geschäftsführer nicht bedurft. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde vertrat, auf das Wesentliche zusammengefasst, die Ansicht, dass der Begriff "Rohergebnis" nicht als Umschreibung der Art und des Umfanges des Leistungsinhaltes im

Sinne des Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 3, UStG 1994 anzusehen sei. Der in den strittigen Rechnungen verwendete Ausdruck "Rohergebnisverrechnung" stelle auch (anders als bei der Verwendung von Schlüsselzahlen oder Symbolen) keine Kurzbezeichnung des Leistungsgegenstandes dar, sondern beschreibe das Leistungsentgelt. Nach dem Zweck der Rechnungslegungsvorschriften des UStG - die gesetzlich geforderten Angaben sollten die nachprüfende Kontrolle der Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers einerseits und der zutreffenden Besteuerung des Leistungserbringers andererseits durch die Finanzverwaltung erleichtern - reiche es nicht aus, dass der Leistungsinhalt für die Vertragsparteien selbst identifizierbar sei, wenn Art und Umfang der Leistung in der Rechnung nicht angeführt seien. Aus diesem Grund habe es der in der Berufung angebotenen Beweisaufnahme durch Einvernahme der Geschäftsführer nicht bedurft.

Im Beschwerdefall liege auch kein Verweis auf in anderen Belegen enthaltene Angaben iSd § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 vor. In den strittigen Abrechnungen werde lediglich auf eine "separate Vereinbarung" Bezug genommen, ohne jedoch einen konkreten Beleg zu nennen. Wie der Prüfer unwidersprochen festgestellt habe, existiere eine schriftliche Vereinbarung nicht. Laut Vorbringen der T GmbH sei darunter der Beschluss des Aufsichtsrates der M AG vom 18. November 1994 zu verstehen. Ein derartiges Verständnis sei den Rechnungen nicht zu entnehmen.

Tatsächlich enthalte das Protokoll über die Aufsichtsratssitzung, bei der verschiedene Änderungen der Firmenstruktur beschlossen worden seien, zwar eine Aufzählung jener Leistungen, welche die S GmbH an die neu zu gründende Verlagsgesellschaft erbringen sollte, einen Verweis auf diesen Leistungskatalog enthielten die Rechnungen aber nicht.

Im Beschwerdefall liege auch kein Verweis auf in anderen Belegen enthaltene Angaben iSd Paragraph 11, Absatz 2, dritter Satz UStG 1994 vor. In den strittigen Abrechnungen werde lediglich auf eine "separate Vereinbarung" Bezug genommen, ohne jedoch einen konkreten Beleg zu nennen. Wie der Prüfer unwidersprochen festgestellt habe, existiere eine schriftliche Vereinbarung nicht. Laut Vorbringen der T GmbH sei darunter der Beschluss des

Aufsichtsrates der M AG vom 18. November 1994 zu verstehen. Ein derartiges Verständnis sei den Rechnungen nicht zu entnehmen. Tatsächlich enthalte das Protokoll über die Aufsichtsratssitzung, bei der verschiedene Änderungen der Firmenstruktur beschlossen worden seien, zwar eine Aufzählung jener Leistungen, welche die S GmbH an die neu zu gründende Verlagsgesellschaft erbringen sollte, einen Verweis auf diesen Leistungskatalog enthielten die Rechnungen aber nicht.

Die in § 11 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 normierten Rechnungserfordernisse entsprächen auch den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts. Art. 22 Abs. 3 der sechsten MWSt-RL idF vor der RL 2001/115/EG enthalte nur sehr allgemeine Bestimmungen über Art und Inhalt der für den Vorsteuerabzug erforderlichen Urkunden. Die in Art. 22 Abs. 3 lit.c. der RL normierte Befugnis der Mitgliedstaaten, jene Kriterien aufzustellen, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden könne, müsse grundsätzlich im Einklang mit einem der Ziele der RL ausgeübt werden, das darin bestehe, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen (Hinweis auf EuGH vom 14. Juli 1988, Rs. 123/87 und 330/87). Demnach könnten die Mitgliedstaaten verlangen, dass die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Hinweis auf EuGH vom 5. Dezember 1996, Rs. C-85/95, und vom 21. April 2005, Rs. C-25/03). Die in Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 3, UStG 1994 normierten Rechnungserfordernisse entsprächen auch den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts. Artikel 22, Absatz 3, der sechsten MWSt-RL in der Fassung vor der RL 2001/115/EG enthalte nur sehr allgemeine Bestimmungen über Art und Inhalt der für den Vorsteuerabzug erforderlichen Urkunden. Die in Artikel 22, Absatz 3, Litera c, der RL normierte Befugnis der Mitgliedstaaten, jene Kriterien aufzustellen, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden könne, müsse grundsätzlich im Einklang mit einem der Ziele der RL ausgeübt werden, das darin bestehe, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen (Hinweis auf EuGH vom 14. Juli 1988, Rs. 123/87 und 330/87). Demnach könnten die Mitgliedstaaten verlangen, dass die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Hinweis auf EuGH vom 5. Dezember 1996, Rs. C-85/95, und vom 21. April 2005, Rs. C-25/03).

Das Erfordernis des § 11 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994, wonach eine Rechnung auch Art und Umfang der sonstigen Leistung enthalten müsse, stelle keine unverhältnismäßig komplexe oder schwer zu erfüllende Anforderung dar, zumal ein Verweis auf andere Belege, wie etwa schriftliche Verträge, welche die nötigen Angaben enthalten, genüge. Fehlten Angaben über Art und Umfang der Leistung überhaupt, verstoße die Versagung des Vorsteuerabzuges nicht gegen den

gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, weil ohne irgendeine Angabe in Bezug auf Art und Umfang der Leistung der Abgabenbehörde eine Überprüfung der abgerechneten Leistungen anhand des Abrechnungsbeleges nicht möglich sei. Andererseits könne es dem Leistungsempfänger zugemutet werden, die erhaltene Rechnung bezüglich der gesetzlich geforderten Angaben auf Vollständigkeit zu überprüfen und vom Erbringer der Leistung gegebenenfalls eine Ergänzung des Abrechnungsbeleges zu verlangen. Das Erfordernis des Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 3, UStG 1994, wonach eine Rechnung auch Art und Umfang der sonstigen Leistung enthalten müsse, stelle keine unverhältnismäßig komplexe oder schwer zu erfüllende Anforderung dar, zumal ein Verweis auf andere Belege, wie etwa schriftliche Verträge, welche die nötigen Angaben enthalten, genüge. Fehlten Angaben über Art und Umfang der Leistung überhaupt, verstoße die Versagung des Vorsteuerabzuges nicht gegen den gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, weil ohne irgendeine Angabe in Bezug auf Art und Umfang der Leistung der Abgabenbehörde eine Überprüfung der abgerechneten Leistungen anhand des Abrechnungsbeleges nicht möglich sei. Andererseits könne es dem Leistungsempfänger zugemutet werden, die erhaltene Rechnung bezüglich der gesetzlich geforderten Angaben auf Vollständigkeit zu überprüfen und vom Erbringer der Leistung gegebenenfalls eine Ergänzung des Abrechnungsbeleges zu verlangen.

Im Beschwerdefall seien mit 28. Februar 2000 datierte "berichtigte Rechnungen" vorgelegt worden, in welchen eine Leistungsbeschreibung im Sinne des Schriftsatzes vom 15. Oktober 1998 erfolgt sei. Auf Grund dieser Rechnungen habe das Finanzamt den Vorsteuerabzug für Februar 2000 gewährt.

Die im Februar 2000 erfolgte Rechnungsergänzung stelle kein "rückwirkendes Ereignis" iSd § 295a BAO dar. Enthalte ein Abrechnungsbeleg nicht alle im § 11 Abs. 1 UStG 1994 angeführten Angaben, liege keine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 vor, die zum Vorsteuerabzug berechtige. Erst die Korrektur bzw. Ergänzung der Abrechnung führe zum (erstmaligen) Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994. Somit entstehe erst in jenem Voranmeldungszeitraum, in dem die Korrektur bzw. Ergänzung durchgeführt werde, die Berechtigung zum Vorsteuerabzug (Hinweis auf Ruppe, UStG2, Tz. 42 zu § 12). Die Korrektur bzw. Ergänzung einer ursprünglich mangelhaften Abrechnung wirke daher nicht iSd § 295a BAO auf den Zeitpunkt des ursprünglichen Abrechnungsbeleges zurück. Eine solche Rückwirkung werde durch § 20 Abs. 2 UStG 1994 verhindert. Die im Februar 2000 erfolgte Rechnungsergänzung stelle kein "rückwirkendes Ereignis" iSd Paragraph 295 a, BAO dar. Enthalte ein Abrechnungsbeleg nicht alle im Paragraph 11, Absatz eins, UStG 1994 angeführten Angaben, liege keine Rechnung iSd Paragraph 11, UStG 1994 vor, die zum Vorsteuerabzug berechtige. Erst die Korrektur bzw. Ergänzung der Abrechnung führe zum (erstmaligen) Vorliegen einer Rechnung iSd Paragraph 11, UStG 1994. Somit entstehe erst in jenem Voranmeldungszeitraum, in dem die Korrektur bzw. Ergänzung durchgeführt werde, die Berechtigung zum Vorsteuerabzug (Hinweis auf Ruppe, UStG2, Tz. 42 zu Paragraph 12.). Die Korrektur bzw. Ergänzung einer ursprünglich mangelhaften Abrechnung wirke daher nicht iSd Paragraph 295 a, BAO auf den Zeitpunkt des ursprünglichen Abrechnungsbeleges zurück. Eine solche Rückwirkung werde durch Paragraph 20, Absatz 2, UStG 1994 verhindert.

Anfragebeantwortungen des BMF, die in der Gesetzeslage keine Deckung fänden, begründeten keine Rechte des Abgabepflichtigen. Das von der Beschwerdeführerin angeführte Urteil des BFH vom 13. November 2003, VR 79/01, betreffe (vor dem Hintergrund einer anderen Rechtslage) einen gänzlich anderen Sachverhalt. Auch habe der EuGH zwischenzeitig im Urteil vom 29. April 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, klargestellt, dass der Steuerpflichtige nach der 6. MWSt-RL den Vorsteuerabzug für den Erklärungszeitraum vorzunehmen habe, in dem beide nach Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 1 der RL erforderlichen Voraussetzungen erfüllt seien, nämlich einerseits, dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt sei, und der Steuerpflichtige andererseits im Besitz einer Rechnung oder eines als Rechnung zu betrachtenden Dokuments sei, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als an die Stelle der Rechnung tretend angesehen werden könne. Dem Urteil sei implizit zu entnehmen, dass der Vorsteuerabzug erst in jenem Erklärungszeitraum vorgenommen werden könne, in dem der Steuerpflichtige über eine Rechnung iSd maßgeblichen nationalen Bestimmungen verfüge. Weiters habe der EuGH im genannten Urteil auch zum Ausdruck gebracht, dass die Abhängigkeit des Vorsteuerabzugsrechtes vom Besitz einer - nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellten, also den jeweiligen nationalen Bestimmungen entsprechenden - Rechnung dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer entspreche und auch keineswegs ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vorliege. Anfragebeantwortungen des BMF, die in der Gesetzeslage keine Deckung fänden, begründeten keine Rechte des Abgabepflichtigen. Das von der Beschwerdeführerin angeführte Urteil des BFH vom 13. November 2003, VR 79/01, betreffe (vor dem Hintergrund einer anderen Rechtslage) einen gänzlich anderen Sachverhalt. Auch habe der EuGH zwischenzeitig im Urteil vom 29. April 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel

GmbH, klargestellt, dass der Steuerpflichtige nach der 6. MWSt-RL den Vorsteuerabzug für den Erklärungszeitraum vorzunehmen habe, in dem beide nach Artikel 18, Absatz 2, Unterabs. 1 der RL erforderlichen Voraussetzungen erfüllt seien, nämlich einerseits, dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt sei, und der Steuerpflichtige andererseits im Besitz einer Rechnung oder eines als Rechnung zu betrachtenden Dokuments sei, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als an die Stelle der Rechnung tretend angesehen werden könne. Dem Urteil sei implizit zu entnehmen, dass der Vorsteuerabzug erst in jenem Erklärungszeitraum vorgenommen werden könne, in dem der Steuerpflichtige über eine Rechnung iSd maßgeblichen nationalen Bestimmungen verfüge. Weiters habe der EuGH im genannten Urteil auch zum Ausdruck gebracht, dass die Abhängigkeit des Vorsteuerabzugsrechtes vom Besitz einer - nach Artikel 22, Absatz 3, der 6. MwSt-RL ausgestellten, also den jeweiligen nationalen Bestimmungen entsprechenden - Rechnung dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer entspreche und auch keineswegs ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vorliege. Im Beschwerdefall stehe zwar fest, dass der den strittigen Abrechnungen zu Grunde liegende Leistungsaustausch im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung nachgewiesen worden sei und die mangelhaften Abrechnungsbelege letztlich zu keiner Gefährdung des Steueraufkommens geführt hätten. Doch sei auch in einem solchen Fall die "Verschiebung" des Vorsteuerabzuges auf den Zeitpunkt des Vorliegens von Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 nicht unangemessen. Die Frage der Unangemessenheit könne sich im Sinne der Ausführungen von Stadie in UR 2004, 51, lediglich in Bezug auf die Festsetzung von Säumniszuschlägen stellen, die deswegen zur Vorschreibung kämen, weil der Vorsteuerabzug bereits auf Grund von mangelhaften Abrechnungsbelegen geltend gemacht worden sei. Im Beschwerdefall stehe zwar fest, dass der den strittigen Abrechnungen zu Grunde liegende Leistungsaustausch im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung nachgewiesen worden sei und die mangelhaften Abrechnungsbelege letztlich zu keiner Gefährdung des Steueraufkommens geführt hätten. Doch sei auch in einem solchen Fall die "Verschiebung" des Vorsteuerabzuges auf den Zeitpunkt des Vorliegens von Rechnungen iSd Paragraph 11, UStG 1994 nicht unangemessen. Die Frage der Unangemessenheit könne sich im Sinne der Ausführungen von Stadie in UR 2004, 51, lediglich in Bezug auf die Festsetzung von Säumniszuschlägen stellen, die deswegen zur Vorschreibung kämen, weil der Vorsteuerabzug bereits auf Grund von mangelhaften Abrechnungsbelegen geltend gemacht worden sei. Säumniszuschläge seien jedoch nicht streitgegenständlich.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

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. Die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (Paragraph 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 UStG 1994 müssen Rechnungen die in den folgenden Ziffern 1 bis 6 aufgezählten Angaben enthalten; u. a. nach der im Beschwerdefall streitgegenständlichen Z. 3 die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung. Gemäß § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 können die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Nach Paragraph 11, Absatz eins, UStG 1994 müssen Rechnungen die in den folgenden Ziffern 1 bis 6 aufgezählten Angaben enthalten; u. a. nach der im Beschwerdefall streitgegenständlichen Ziffer 3, die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung. Gemäß Paragraph 11, Absatz 2, dritter Satz UStG 1994 können die nach Absatz eins, erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Gemeinschaftsrechtliche Grundlage dieser Vorschriften sind Art. 17, 18 und 22 der Richtlinie 77/388/EWG. Nach Art. 17 Abs. 2 lit. a der Richtlinie 77/388/EWG ist der Steuerpflichtige befugt, "die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen" abzuziehen, "die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden", "soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden". Gemeinschaftsrechtliche Grundlage dieser Vorschriften sind Artikel 17, 18, und 22 der Richtlinie 77/388/EWG. Nach Artikel 17, Absatz 2, Litera a, der Richtlinie 77/388/EWG ist der Steuerpflichtige befugt, "die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für

Gegenstände und Dienstleistungen" abziehen, "die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden", "soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden".

Gemäß Art. 18 Abs. 1 lit. a der Richtlinie 77/388/EWG muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine nach Art. 22 Abs. 3 ausgestellte Rechnung besitzen. Gemäß Artikel 18, Absatz eins, Litera a, der Richtlinie 77/388/EWG muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine nach Artikel 22, Absatz 3, ausgestellte Rechnung besitzen.

Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie (in der Fassung vor der Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001) lautet auszugsweise: Artikel 22, Absatz 3, der Richtlinie (in der Fassung vor der Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001) lautet auszugsweise:

"a) Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen. ...

b) Die Rechnung muss getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen.

c) Die Mitgliedsstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann."

Art. 22 Abs. 3 lit. c überlässt den Mitgliedsstaaten die Aufstellung der Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann. Diese Befugnis muss im Einklang mit einem der Ziele der Richtlinie ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen (vgl. für viele das Urteil des EuGH vom 17. September 1997, Rs. C-141/96, Bernhard Langhorst, Rn. 17). Demnach können die Mitgliedsstaaten, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, verlangen, dass die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (vgl. EuGH vom 5. Dezember 1996, Rs. C-85/95, John Reisdorf, Rn. 24). Artikel 22, Absatz 3, Litera c, überlässt den Mitgliedsstaaten die Aufstellung der Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann. Diese Befugnis muss im Einklang mit einem der Ziele der Richtlinie ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen vergleiche , für viele das Urteil des EuGH vom 17. September 1997, Rs. C-141/96, Bernhard Langhorst, Rn. 17). Demnach können die Mitgliedsstaaten, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, verlangen, dass die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren vergleiche , EuGH vom 5. Dezember 1996, Rs. C-85/95, John Reisdorf, Rn. 24).

Das Erfordernis, dass in einer Rechnung (soll sie das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln) Art und Umfang der sonstigen Leistung angegeben sein müssen, steht in Einklang mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Dies bestätigt Art. 22 Abs. 3 lit. b 6. 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 (sog. Rechnungsrichtlinie) und Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Danach müssen Rechnungen "für Mehrwertsteuerzwecke" - d.h. für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug - die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen enthalten. Diese Regelung war zwar in den Streitjahren 1995 bis 1998 noch nicht in Kraft, belegt aber, dass das Gemeinschaftsrecht offensichtlich davon ausgeht, dass das Erfordernis von Angaben zum Leistungsgegenstand weder über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern, noch die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert. Das Erfordernis, dass in einer Rechnung (soll sie das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln) Art und Umfang der sonstigen Leistung angegeben sein müssen, steht in Einklang mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Dies bestätigt Artikel 22, Absatz 3, Litera b, 6. 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 (sog. Rechnungsrichtlinie) und Artikel 226, Nr. 6 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Danach müssen Rechnungen "für Mehrwertsteuerzwecke" - d.h. für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug - die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen enthalten. Diese Regelung war zwar in den Streitjahren 1995 bis 1998 noch nicht in Kraft, belegt aber, dass das Gemeinschaftsrecht offensichtlich davon ausgeht, dass das Erfordernis von Angaben zum Leistungsgegenstand weder über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern, noch die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.

Die im § 11 Abs. 1 UStG 1994 genannten Voraussetzungen verfolgen das Ziel, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen. Die Rechnungsangaben müssen, sollen sie diesem Ziel gerecht werden, eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ermöglichen. Enthält eine Rechnung keinerlei Angaben iSd Z. 3 leg.cit. über die Art oder den Umfang der sonstigen Leistung, ist für die Finanzverwaltung nicht ersichtlich, ob es sich dabei um Leistungen gehandelt hat, die dem Steuerpflichtigen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze erbracht wurden. Dass sich - wie die Beschwerde vorbringt - das rechnungslegende und das die Rechnung empfangende Unternehmen, im Beschwerdefall die S GmbH und die T GmbH, "stets im Klaren über die abgerechneten Leistungen" gewesen sind - ist für die Frage, ob eine Rechnung die in Z. 3 leg.cit. genannte Voraussetzung erfüllt, unerheblich. Die an eine Rechnung iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 gestellten Anforderungen dienen nach dem Gesagten nicht dazu, allfällige Divergenzen der am Leistungsaustausch beteiligten Personen über die zwischen ihnen getroffenen Vereinbarungen hintan zu halten, sondern verfolgen - wie schon ausgeführt - den Zweck, die Steuererhebung zu erleichtern. Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Rechnung kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (vgl. in jüngster Zeit das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0315). Die im Paragraph 11, Absatz eins, UStG 1994 genannten Voraussetzungen verfolgen das Ziel, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen. Die Rechnungsangaben müssen, sollen sie diesem Ziel gerecht werden, eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ermöglichen. Enthält eine Rechnung keinerlei Angaben iSd Ziffer 3, leg.cit. über die Art oder den Umfang der sonstigen Leistung, ist für die Finanzverwaltung nicht ersichtlich, ob es sich dabei um Leistungen gehandelt hat, die dem Steuerpflichtigen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze erbracht wurden. Dass sich - wie die Beschwerde vorbringt - das rechnungslegende und das die Rechnung empfangende Unternehmen, im Beschwerdefall die S GmbH und die T GmbH, "stets im Klaren über die abgerechneten Leistungen" gewesen sind - ist für die Frage, ob eine Rechnung die in Ziffer 3, leg.cit. genannte Voraussetzung erfüllt, unerheblich. Die an eine Rechnung iSd Paragraph 11, Absatz eins, UStG 1994 gestellten Anforderungen dienen nach dem Gesagten nicht dazu, allfällige Divergenzen der am Leistungsaustausch beteiligten Personen über die zwischen ihnen getroffenen Vereinbarungen hintan zu halten, sondern verfolgen - wie schon ausgeführt - den Zweck, die Steuererhebung zu erleichtern. Enthält eine Urkunde nicht die in Paragraph 11, UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Rechnung kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden vergleiche , in jüngster Zeit das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0315).

Eine Rechnung, die keine Angaben über die Art oder den Umfang der sonstigen Leistung und auch keinen Hinweis enthält, dass die Art oder der Umfang der sonstigen Leistung in einem anderen Beleg angeführt ist, berechtigt - wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat - somit nicht zum Vorsteuerabzug. Dass die streitgegenständlichen, in den Jahren 1995 bis 1998 ausgestellten Rechnungen entgegen den Prüfungsfeststellungen Angaben zur Art des Leistungsgegenstandes enthalten hätten, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Das Beschwerdevorbringen, beide Leistungsaustauschpartner hätten "gutgläubig ('bona fide') angenommen, alle Anforderungen für eine mehrwertsteuergerechte Rechnung erfüllt zu haben", zeigt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Abgesehen davon, dass sich beim gänzlichen Fehlen einzelner Rechnungsmerkmale - anders als bei unrichtigen Angaben des Rechnungsausstellers - die Frage der Gutgläubigkeit von vornherein nicht stellt (allenfalls könnte ein Rechtsirrtum über die Frage bestanden haben, welchen Kriterien eine Rechnung entsprechen muss), kann eine Vorsteuer entsprechend dem Regelungsziel und -zweck des § 12 UStG 1994 nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung abgezogen werden. Liegt eine Rechnung iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 nicht vor, steht der Vorsteuerabzug - unabhängig von Gut- und Schlechtgläubigkeit der beteiligten Unternehmen - nicht zu (vgl. in diesem Sinne schon das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2002/15/0155; sowie das Urteil des BFH vom 30. April 2009, V R 15/07, wonach eine

ordnungsgemäße Rechnung zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gehört). Eine Rechnung, die keine Angaben über die Art oder den Umfang der sonstigen Leistung und auch keinen Hinweis enthält, dass die Art oder der Umfang der sonstigen Leistung in einem anderen Beleg angeführt ist, berechtigt - wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat - somit nicht zum Vorsteuerabzug. Dass die streitgegenständlichen, in den Jahren 1995 bis 1998 ausgestellten Rechnungen entgegen den Prüfungsfeststellungen Angaben zur Art des Leistungsgegenstandes enthalten hätten, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Das Beschwerdevorbringen, beide Leistungsaustauschpartner hätten "gutgläubig ('bona fide') angenommen, alle Anforderungen für eine mehrwertsteuergerechte Rechnung erfüllt zu haben", zeigt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Abgesehen davon, dass sich beim gänzlichen Fehlen einzelner Rechnungsmerkmale - anders als bei unrichtigen Angaben des Rechnungsausstellers - die Frage der Gutgläubigkeit von vornherein nicht stellt (allenfalls könnte ein Rechtsirrtum über die Frage bestanden haben, welchen Kriterien eine Rechnung entsprechen muss), kann eine Vorsteuer entsprechend dem Regelungsziel und -zweck des Paragraph 12, UStG 1994 nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung abgezogen werden. Liegt eine Rechnung iSd Paragraph 11, Absatz eins, UStG 1994 nicht vor, steht der Vorsteuerabzug - unabhängig von Gut- und Schlechtgläubigkeit der beteiligten Unternehmen - nicht zu vergleiche , in diesem Sinne schon das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2002/15/0155; sowie das Urteil des BFH vom 30. April 2009, V R 15/07, wonach eine ordnungsgemäße Rechnung zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gehört).

Wie schon im Verwaltungsverfahren vertritt die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf die Ausführungen ihres Rechtsvertreters in ÖStZ 2005/360, 182, auch vor dem Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass die "in der Leistungsumschreibung ergänzten Rechnungen vom 28. Februar 2000 auf den Zeitraum der ursprünglichen Abrechnung zurückwirken". Für eine derartige von der Beschwerdeführerin befürwortete Rückwirkung fehlt es jedoch an der gesetzlichen Grundlage. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher schon wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass im Zusammenhang mit an den Unternehmer erbrachten Leistungen der Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden kann, in welchem - zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 20. April 2006, 2004/15/0113). Diese Rechtsansicht hat auch durch das Urteil des EuGH vom 29. April 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, Bestätigung erfahren (vgl. in diesem Zusammenhang auch das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2006/15/0183). Da die strittigen Rechnungen im Beschwerdefall erst seit der im Jahr 2000 vorgenommenen Berichtigung Angaben zur Art der in Anspruch genommenen Vorleistungen enthalten, ist die Beschwerdeführerin nicht dadurch in ihren Rechten verletzt, dass die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge nicht für die Streitjahre 1995 bis 1998 als Vorsteuer anerkannt worden sind. Wie schon im Verwaltungsverfahren vertritt die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf die Ausführungen ihres Rechtsvertreters in ÖStZ 2005/360, 182, auch vor dem Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass die "in der Leistungsumschreibung ergänzten Rechnungen vom 28. Februar 2000 auf den Zeitraum der ursprünglichen Abrechnung zurückwirken". Für eine derartige von der Beschwerdeführerin befürwortete Rückwirkung fehlt es jedoch an der gesetzlichen Grundlage. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher schon wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass im Zusammenhang mit an den Unternehmer erbrachten Leistungen der Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden kann, in welchem - zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt vergleiche , für viele das hg. Erkenntnis vom 20. April 2006, 2004/15/0113). Diese Rechtsansicht hat auch durch das Urteil des EuGH vom 29. April 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, Bestätigung erfahren vergleiche , in diesem Zusammenhang auch das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2006/15/0183). Da die strittigen Rechnungen im Beschwerdefall erst seit der im Jahr 2000 vorgenommenen Berichtigung Angaben zur Art der in Anspruch genommenen Vorleistungen enthalten, ist die Beschwerdeführerin nicht dadurch in ihren Rechten verletzt, dass die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge nicht für die Streitjahre 1995 bis 1998 als Vorsteuer anerkannt worden sind.

Daran vermag auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf § 295a BAO nichts zu ändern. Daran vermag auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf Paragraph 295 a, BAO nichts zu ändern.

Die durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, in die BAO eingefügte Bestimmung des § 295a lautet: Die durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 124 aus 2003,, in die BAO eingefügte Bestimmung des Paragraph 295 a, lautet:

"Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines

Abgabenanspruches hat." "Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (Paragraph 78,) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat."

§ 295a BAO ist - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - Paragraph 295 a, BAO ist - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin -

eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Demnach ist anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219, vom 20. Februar 2008, 2007/15/0259, vom 25. Juni 2008, 2006/15/0085, sowie vom 4. Februar 2009, 2006/15/0151). eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Demnach ist anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des Paragraph 295 a, BAO vorliegen kann vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219, vom 20. Februar 2008, 2007/15/0259, vom 25. Juni 2008, 2006/15/0085, sowie vom 4. Februar 2009, 2006/15/0151).

Sehen Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vor, ist nach § 295a BAO insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches zeitigt (vgl. Ritz, BAO3, § 295a Tz 3 f). Sehen Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vor, ist nach Paragraph 295 a, BAO insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches zeitigt vergleiche , Ritz, BAO3, Paragraph 295 a, Tz 3 f).

Die belangte Behörde hat in der im Jahr 2000 erfolgten Berichtigung der streitgegenständlichen Rechnungen nicht den Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 295a BAO erblickt. Sie ist davon ausgegangen, dass einem solchen Ereignis auf Grund der Bestimmungen des § 20 Abs. 2 UStG 1994 keine Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO zukommen könne. Nach dem oben Gesagten teilt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung der belangten Behörde, wonach der Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden kann, in welchem - zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Die Vorlage berichtigter Rechnungen im Zuge des Berufungsverfahrens bedeutet demnach keine für den Vorsteuerabzug relevante nachträgliche Änderung des Sachverhaltes oder eine Änderung von rechtlichen Gegebenheiten; dadurch wird das Recht auf Vorsteuerabzug erst für den Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung begründet. Im Beschwerdefall lag demnach ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO nicht vor. Die belangte Behörde hat in der im Jahr 2000 erfolgten Berichtigung der streitgegenständlichen Rechnungen nicht den Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des Paragraph 295 a, BAO erblickt. Sie ist davon ausgegangen, dass einem solchen Ereignis auf Grund der Bestimmungen des Paragraph 20, Absatz 2, UStG 1994 keine Rückwirkung im Sinne des Paragraph 295 a, BAO zukommen könne. Nach dem oben Gesagten teilt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung der belangten Behörde, wonach der Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden kann, in welchem - zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Die Vorlage berichtigter Rechnungen im Zuge des Berufungsverfahrens bedeutet demnach keine für den Vorsteuerabzug relevante nachträgliche Änderung des Sachverhaltes oder eine Änderung von rechtlichen Gegebenheiten; dadurch wird das Recht auf Vorsteuerabzug erst für den Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung begründet. Im Beschwerdefall lag demnach ein Ereignis im Sinne des Paragraph 295 a, BAO nicht vor.

Es stellt auch keinen Verstoß gegen den gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dar, wenn der Leistungsgegenstand in einer Rechnung anzugeben ist, weil der Leistungsempfänger, wenn er eine Rechnung ohne Angabe des Leistungsgegenstandes erhält, eine korrigierte und den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechende Rechnung verlangen kann (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0315). Dass entsprechende Berichtigungen im Beschwerdefall ohne Weiteres möglich waren, zeigen nicht zuletzt die im Jahr 2000 vorgenommenen Rechnungsergänzungen, die nach den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde auch zur Anerkennung des Vorsteuerabzuges für diesen Veranlagungszeitraum geführt haben. Es stellt auch keinen Verstoß gegen den gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dar, wenn der Leistungsgegenstand in einer Rechnung anzugeben ist, weil der Leistungsempfänger, wenn er eine Rechnung ohne

Angabe des Leistungsgegenstandes erhält, eine korrigierte und den Anforderungen des Paragraph 11, Absatz eins, UStG 1994 entsprechende Rechnung verlangen kann vergleiche , nochmals das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0315). Dass entsprechende Berichtigungen im Beschwerdefall ohne Weiteres möglich waren, zeigen nicht zuletzt die im Jahr 2000 vorgenommenen Rechnungsergänzungen, die nach den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde auch zur Anerkennung des Vorsteuerabzuges für diesen Veranlagungszeitraum geführt haben.

Die Beschwerde legt daher insgesamt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dar; sie erweist sich somit als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde legt daher insgesamt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dar; sie erweist sich somit als unbegründet und war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Wien, am 2. September 2009 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008, . Wien, am 2. September 2009

Gerichtsentscheidung

EuGH 61995J0085 Reisdorf VORAB

EuGH 61996J0141 Langhorst VORAB

EuGH 62002J0152 Terra Baubedarf-Handel GmbH VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2008150065.X00

Im RIS seit

02.10.2009

Zuletzt aktualisiert am

16.08.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at