

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Axel-Hans Werner Wirtschaftstreuhand GmbH, Faberstraße 20-22, 5020 Salzburg, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 28.10.2009 betreffend 1. Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 sowie 2. Umsatzsteuerbescheid 2007, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die beschwerdeführende Gesellschaft (in Folge: Beschwerdeführerin) handelt mit amtlichen Wertzeichen, ua mit postfrischen deutschen Briefmarken.

Mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 19.2.2009 setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin eine Umsatzsteuergutschrift iHv 192.146,03 € fest, welche insbesondere aus einem Gesamtbetrag an Vorsteuern iHv 205.190,78 € resultierte.

Im Zuge einer die Umsatzsteuer des Jahres 2007 betreffenden Nachschau bei der Beschwerdeführerin vom Juli 2009 wurde folgendes festgestellt:

"Tz. 1 Korrektur - Vorsteuer

Im Jahr 2007 wurden Rechnungen der [P] AG mit 20 % Umsatzsteuer ausgewiesen. Da jedoch dieser Ausweis der 20% USt falsch erfolgte, wurden die Rechnungen von Jänner 2007 - Juli 2007 mit 16.10.2007 korrigiert und werden daher als ig. Lieferung mit 0 % Umsatzsteuer ausgestellt.

Die Vorsteuern in Höhe von € 177.903,40 aus diesen Rechnungen der [P] AG werden daher für den Zeitraum 01-07/2007 lt. Bp in der Umsatzsteuererklärung 2007 wie folgt berichtigt: [...]"

Infolgedessen wurde mit dem angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 28.10.2009 der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 19.2.2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben und dies wie folgt begründet:

"Im Zuge der am 13.07.2009 abgeschlossenen Nachschau betreffend U 2007 wurde festgestellt, dass die Rechnungen für den Zeitraum 01-07/2007 im Jahr 2007 von der [P] AG berichtigt wurden. In den berichtigten Rechnungen wurde keine Mehrwertsteuer mehr in Rechnung gestellt, da lt. Ansicht der [P] eine ig. Lieferung vorlag. Ob tatsächlich eine ig. Lieferung oder ein rein innerstaatlicher Umsatz vorliegt, ist für die Entscheidung, ob die VSt in Abzug gebracht werden kann oder nicht, ohne Bedeutung. Durch die Berichtigungen der Rechnungen fehlt jedenfalls die formale Voraussetzung des gesonderten UStausweises in der Rechnung, die zum VSt-Abzug berechtigt. Unter Beachtung der gesetzlichen Vorgaben und der notwendigen gleichmäßigen Besteuerung, wurde im Zuge der Ermessensübung, die Aufhebung durchgeführt."

Mit selben Tag erließ die belangte Behörde einen neuen, ebenfalls angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007, setzte in diesem nur mehr eine Umsatzsteuergutschrift iHv 14.242,63 € fest und begründete dies ua wie folgt:

"Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.

Ursprünglich wurden die Rechnungen von der [P], NL Philatelie, mit 20 % österreichische Umsatzsteuer ausgestellt. Daher wurde der in den USt-Voranmeldungen gemachte Vorsteuerabzug im Zuge der Nachschau für die Monate 01-03/2007 auch nicht beanstandet. Ab Juli 2007 wurde von der [P] keine Ust mehr in Rechnung gestellt.

Ob tatsächlich eine ig. Lieferung oder ein rein innerstaatlicher Umsatz vorliegt, ist für die Entscheidung, ob die VSt in Abzug gebracht werden kann oder nicht, ohne Bedeutung. Durch die Berichtigungen der Rechnungen 2007 im Jahr 2007 fehlte die formale Voraussetzung des gesonderten Ustausweises, die zum VSt-Abzug berechtigt."

In den Berufungen gegen die beiden Bescheide wendet sich die Beschwerdeführerin im Wesentlichen gegen die Rechnungsberichtigungen der [P] AG, die nach Ansicht der Beschwerdeführerin unrichtig waren und ohne Zustimmung der Beschwerdeführerin erfolgte.

Die belangte Behörde legte das Rechtsmittel ohne die Erlassung einer (bis 31.12.2013 bloß fakultativen) Berufungsvorentscheidung dem bis 31.12.2013 zuständigen unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Das seit 1.1.2014 als Rechtsmittelgericht zuständige Bundesfinanzgericht teilte der Beschwerdeführerin mit hg. Beschluss vom 12.12.2016 die im gegenständlichen Fall einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit und ersuchte um entsprechende Stellungnahme.

In der vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter eingebrachten Stellungnahme der Beschwerdeführerin, wurde ua vorgebracht, dass sich die Beschwerdeführerin darauf verlassen habe können, dass die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde richtig gewesen sei. Das im gegenständlichen Zusammenhang vom Bundesfinanzgericht genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zum Grundsatz vom Treu und Glauben sei nicht auf den hier vorliegenden Fall anwendbar, da im dortigen Fall des VwGH-Erkenntnisses - anders als hier - keine abgabenbehördliche Prüfung der Bescheidaufhebung vorangegangen sei. Im Übrigen wurde der in der Berufung gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Dem aufgehobenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 19.2.2009 lagen ua Rechnungen der [P] AG an die Beschwerdeführerin zugrunde, welche aufgrund eines

entsprechenden Umsatzsteuerausweises zu einem Vorsteuerabzug iHv 177.903,40 € für die Beschwerdeführerin führten.

Diese Rechnungen wurden am 16.10.2007 dahingehend korrigiert, dass die zugrundeliegenden Briefmarkenlieferungen nunmehr als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen, ohne Umsatzsteuerausweis behandelt wurden.

2. Beweiswürdigung

Der aufgehobene Umsatzsteuerbescheid vom 19.2.2009 befindet sich im Akt (AS 38). Dass diesem Bescheid ein Vorsteuerbetrag iHv 177.903,40 € aus den Rechnungen der [P] AG zugrundelag, wurde ua anlässlich der aktenkundigen Niederschrift vom 13.7.2009 (AS 3 ff) zur Nachschau vom 6.7.2009 besprochen (Tz 1; AS 4) und diese Feststellung sowie der Empfang einer Ausfertigung der Niederschrift durch die Unterschrift des damaligen steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin bestätigt (AS 5).

Die durchgeführte Korrektur der Rechnungen wird ebenfalls durch den Aktinhalt bezeugt. So findet sich im Akt zunächst eine "Stornierung/Gutschrift zu Rechnungen (siehe Anlage)" vom 16.10.2007 (AS 12). Hiermit wurde ein Nettobetrag iHv 889.517 €, zuzüglich der hier gegenständlichen 20% USt iHv 177.903,40 €, gesamt somit ein Betrag iHv 1.067.420,40 € gutgeschrieben. In der erwähnten Anlage sind sodann die 27 Lieferungen mit 20% Umsatzsteuerausweis an die Beschwerdeführerin im Zeitraum 12.1.2007 bis 5.7.2007 angeführt (AS 13-15). Anschließend befindet sich im Akt eine "Berichtigte Rechnung zu Lieferungen (siehe Anlage)" ebenfalls vom 16.10.2007 (AS 17 f), mit der ein Gesamtbetrag iHv 1.067.420,40 € - ohne Ausweis einer Umsatzsteuer - samt dem Hinweis "Steuerfreie innergemeinschaftliche Rechnung" auf Seite 2 der Rechnung, verrechnet wurde. In der dbzgl verwiesenen Anlage sind sodann wiederum alle 27 Rechnungen einzeln angeführt (AS 19-20).

Dass diese von der [P] AG vorgenommene aktenkundige Rechnungskorrektur tatsächlich nicht stattgefunden habe, wird auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde (im Beschwerdefall noch: Abgabenbehörde erster Instanz) auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen

Auslegung einer Bestimmung oder bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes) ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 nicht ausschlaggebend (vgl VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009; *Ritz*, BAO⁵ § 299 Tz 10).

Eine Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl zB VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, mwN; VwGH 16.11.2014, 2012/13/0123). Dass § 299 Abs 1 BAO jedoch an das Erwiesensein von Tatsachen, die zur Aufhebung eines Bescheides führen, höhere Anforderungen stellt als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zu Grunde zu legen sind, ist nicht ersichtlich (VwGH 7.7.2011, 2011/15/0060).

Im vorliegenden Fall wurde in freier Beweiswürdigung, abstellend auf zweifelsfreie Aktenbestandteile festgestellt, dass Rechnungen der [P] AG, welche zuvor einen Umsatzsteuerausweis von 20% beinhalten, in der Folge korrigiert wurden und sodann keine Umsatzsteuer mehr auswiesen, da die zugrundeliegenden Geschäftsfälle als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt wurden.

Ohne gesonderten Ausweis einer Umsatzsteuer kommt jedoch ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG (im Beschwerdefall noch § 12 Abs 1 Z 1 UStG idF vor dem StRefG 2015/2016) gesetzlich nicht in Betracht. Andererseits führt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung beim Empfänger zu einem steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß Art 1 Abs 1 UStG. Die für den innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Steuer kann sodann gemäß Art 12 Abs 1 Z 1 UStG als Vorsteuer abgezogen werden. Da der aufgehobene Umsatzsteuerbescheid vom 19.2.2009 durch ein Abstellen auf einen nicht (mehr) zutreffenden Sachverhalt fälschlicherweise vom Vorliegen von Rechnungen der [P] AG mit einem Umsatzsteuerausweis von 20% ausgegangen ist, entsprach auch der hiervon vorgenommene Vorsteuerabzug mit Gewissheit nicht dem Gesetz.

Wie bereits die belangte Behörde festgestellt hat, spielt es für die Anwendung von § 299 BAO keine Rolle, ob die "Berichtigung" der Rechnungen seitens der [P] AG objektiv zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist. Eine diesbezügliche Meinungsverschiedenheit zwischen der Rechnungsausstellerin und der Beschwerdeführerin ist vor den Zivilgerichten auszutragen (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 11 Tz 14 ff, mwN), kann jedoch (abgesehen von der schon gemäß § 116 BAO nicht bestehenden Bindung der Abgabenbehörde an Entscheidungen der Zivilgerichte) keine Auswirkung auf einen bereits tatsächlich verwirklichten Sachverhalt haben (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 11 Tz 14/5, mwN).

Vielmehr ist im vorliegenden Fall allein entscheidend, dass der aufgehobene Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2007 vom 19.2.2009 - im Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO vom 28.10.2009 - vor dem Hintergrund dieses tatsächlich geänderten Sachverhaltes nicht (mehr) rechtmäßig war und diese Rechtswidrigkeit auch gewiss war (vgl zur Maßgeblichkeit der Rechtslage im Aufhebungszeitpunkt ua *Ritz*, BAO⁵, § 299 Tz 14 mwN).

Der Aufhebung eines Umsatzsteuerbescheides, der solcherart rechtswidrig geworden ist, indem er vor dem Hintergrund eines geänderten Sachverhaltes zu Unrecht einen Vorsteuerabzug gewährt, steht auch im Rahmen der Ermessensübung nach der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0114) der Grundsatz von Treu und Glauben nicht entgegen. Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme gegenüber dem Bundesfinanzgericht vorbringt, dass sie sich im vorliegenden Fall auf die rechtliche Beurteilung der Abgabenbehörde habe verlassen können, ist sie zunächst darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben niemals das Legalitätsprinzip durchbrechen kann, sondern letzteres immer vorgehen muss (zB VwGH 14.4.1986, 84/15/0221; VwGH 11.5.2000, 99/16/0034; VwGH 26.1.2006, 2002/15/0188), weshalb eine objektive Unrichtigkeit eines Bescheides nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften zu korrigieren ist. Soweit die Beschwerdeführerin mit diesem Vorbringen die Ermessensübung bekämpfen will, ist ihr entgegenzuhalten, dass bei der Ermessensübung der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung einnimmt (zB VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; VwGH 27.4.2000, 96/15/0174) und daher allgemein dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zukommt (zB VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133; VwGH 7.7.2004, 2001/13/0053; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022).

Gemäß § 299 Abs 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Wenn vor dem Hintergrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen im neuen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 28.10.2009 der im aufgehobenen Umsatzsteuerbescheid vom 19.2.2009 zu Unrecht nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG (in der im Beschwerdefall noch maßgeblichen Fassung vor dem StRefG 2015/2016; nunmehr § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG) vorgenommene Vorsteuerabzug nicht übernommen und stattdessen für die gegenständlichen Lieferungen ein innergemeinschaftlicher Erwerb nach Art 1 Abs 1 UStG samt damit zusammenhängendem Vorsteuerabzug nach Art 12 Abs 1 Z 1 UStG festgesetzt wurde, so kann darin keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (aktenkundiges Vorliegen von berichtigten Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006).

Zudem ist das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis auch nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 299 BAO abgewichen, sondern folgt der in den Erkenntnissen zB vom 7. Juli 2011, 2011/15/0060, 30. Juni 2015, 2013/17/0009, und 29. Juni 2016, 2013/15/0114 zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Es war daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Juni 2017