

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. März 2015 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 18. Februar 2015 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 11.2014 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen BFG-Verfahren die Berechtigung des Beschwerdeführers (Bf) auf einen Vorsteuerabzug in Höhe von 49. 644,- € aus vier Eingangsrechnungen (ER) vom 18.Nov.2014 betreffend die Ausstattung seines Gastronomielokals.

Aufgrund des Ergebnisses einer vorangegangenen USO-Prüfung betreffend den Zeitraum Okt. 2014 vertrat das Finanzamt ***1*** (FA) im abgabenbehördlichen Verfahren den Standpunkt, dass der Vorsteuerabzug (auch) im UVZ-Zeitraum Nov. 2014 nicht zusteht, weil die verfahrensgegenständlichen Rechnungen (sämtliche Berichtigungen zu Rechnungen aus der UVA für Okt. 2014) verspätet, mit einer bewussten Rückdatierung des Rechnungsdatums und unter Verletzung der für Rechnungsberichtigungen erforderlichen Formalbestimmungen erstellt worden seien.

Der Bf hält diesem Standpunkt entgegen, dass bereits die ursprünglich im Rahmen der UVA für Okt. 2014 für den Vorsteuerabzug eingereichten Rechnungen allen Formalanforderungen des § 11 UStG (einschließlich gültiger UID-Nr der beteiligten Unternehmen) entsprochen hätten.

Da dem Leistungsempfänger (Bf) erst im Okt. 2014 eine UID-Nr erteilt worden sei, habe das liefernde/leistende Unternehmen erst entsprechend verspätet, nämlich „im Oktober oder

November 2014“ Rechnungen mit rückdatierten Angaben zur Rechnungserstellung gelegt. Bei Erstellung der UVA für Okt. 2014 (FA-Einreichung am 18.Dez.2014) seien diese Rechnungen beim Bf vorhanden und in dessen Buchhaltung erfasst gewesen. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug habe daher bereits im UVA-Zeitraum Okt. 2014 bestanden.

Entsprechend sei die Anforderung berechtigter Rechnungen durch das FA im Zuge der USO-Prüfung für Okt. 2014 falsch gewesen bzw. rechtswidrig erfolgt.

Wäre der Vorsteuerabzug nicht bereits aufgrund der ursprünglichen Rechnungen zu gewähren gewesen, hätten auch die verfahrensgegenständlichen Berichtigungsrechnungen vom 18.Nov.2014 diesen Anspruch vermittelt. Für die UID-Nr. des Lieferanten/Leistungserbringers sei nämlich der Zeitpunkt der Lieferung/Leistung maßgeblich. Bei Erbringung der in den strittigen Rechnungen abgerechneten Lieferungen/Leistungen habe das beauftragte Wiener Unternehmen unstrittig über eine (nicht begrenzte) UID-Nr. verfügt. Die inhaltliche Richtigkeit der UID-Nr. eines Lieferanten/Leistungserbringers sei vom Vorsteuerabzugsberechtigten (Liefer-/Leistungsempfänger) nicht zu prüfen.

Im Vorlagebericht hält das FA daran fest, dass eine Rückdatierung von Rechnungen den Vorsteuerabzug jedenfalls ausschließt und die ursprüngliche Rechnungen daher keinen Vorsteueranspruch vermitteln.

Auch in Bezug auf die - lt. FA zweifellos nach UID-Nr-Begrenzung beim Rechnung legenden Unternehmen erstellten - Berichtigungsrechnungen bleibt die Abgabenbehörde bei der Maßgeblichkeit der Verhältnisse zum Rechnungslegungszeitpunkt und wirft dem Bf eine Verletzung seiner Sorgfaltspflichten vor (keine regelmäßige Überprüfung der UID-Nr. des beauftragten Unternehmens).

Erstmals verweist das FA im Vorlagebericht zudem darauf, dass eine im Mai 2015 bei der Wiener Geschäftspartnerin des Bf durchgeführte USO-Prüfung (Zeitraum 4-12/2014) zur Feststellung deren fehlender Unternehmereigenschaft mangels Erbringung unternehmerischer Leistungen und einer Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung geführt habe.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Als Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens (Auswertung der vorgelegten FA-Unterlagen, Rechercheergebnisse aus abgabenbehördlichen Datenbanken, Firmenbuch und ZMR) hält das BFG folgenden verfahrensrelevanten Sachverhalt für erwiesen und legt diesen der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde:

Der Bf, ein zunächst langjährig mit Umsatzsteuersignal steuerlich erfasster Abgabepflichtiger, erzielte in den Jahren 2010 – Juni 2014 ausschließlich nichtselbständige Einkünfte als Dienstnehmer im Gastronomiebetrieb seiner Gattin, bevor er von Ende Sept. bis Jahresende 2014 AMS-Leistungen bezog.

Seit 1. Okt. 2014 betreibt er einen eigenen Gastronomiebetrieb (Cafe/Bar) in Graz (Quelle: abgabenbehödl. GDV- u. DB2-Datenbank).

Im Laufe des Okt. 2014 gab ein befugter steuerlicher Vertreter der Abgabenbehörde die Übernahme der Vertretung des Bf bekannt und beantragte die Vergabe einer UID-Nr für seinen Klienten (20.Okt.2014 Bf-Info über FON-Zugang/elektron. Akteneinsicht seines Vertreters; 28.Okt.2014 Erteilung einer UID-Nr. an den Bf).

Erstmals am 18.Dez. 2014 reichte der Vertreter eine elektronische UVA für den Bf ein (UVA/Okt. 2014: Umsatz 0, Vorsteuerabzug 49.644,- €).

Im Zuge der – vor Verbuchung der eingereichten UVA - zur Überprüfung des geltend gemachten Vorsteueranspruchs zwischen 22.Dez.2014 und 13.Febr.2015 durchgeführten USO-Prüfung stellte das FA fest, dass der UVA vier - zur Gänze bar bezahlte - ER (je eine Rechnung pro Monat aus dem Zeitraum Juli – Okt.2014) im Gesamtbetrag von fast 250.000,- € zugrunde lagen. Obwohl die Rechnungen nach den Datumsangaben zwischen 26.Juli und 24.Okt.2014 erstellt worden waren, wiesen diese jeweils die am 28.Okt.2014 erteilte UID-Nr des Bf aus.

Das FA beurteilte die angeführte UID-Nr als ungültig und verwehrte den Vorsteuerabzug wegen eines fehlenden Inhaltserfordernisses für Rechnungen im Sinne des § 11 UStG (Null-Bescheid für UVZ/Okt. 2014 v. 13.Febr.2015).

Zu dieser Zeit war auf dem Abgabenkonto des Bf bereits eine am 14.Jänner 2015 elektronisch eingereichte UVA für Nov.2014 verbucht (Buchungstag 28.Jänner 2015), in welcher neben Umsätzen von 27.000,- € (20% USt) lediglich Vorsteuern in Höhe von 58,58 € erklärt worden waren (Zahllast 5.341,42 €).

In den beiden Folgewochen waren am 5.Februar 2015 die Unterfertigung der Niederschrift zur USO-Prüfung für Okt. 2014 bzw. am 13.Febr.2015 - als bescheidmäßiges Resultat der USO-Prüfung - jener UVZ-Festsetzungsbescheid ergangen, mit welchem das FA den VSt-Abzug aus den 4 ER verwehrte, die der Bf in seine am 18.Dez.2014 eingereichte UVA für Okt. 2014 aufgenommen hatte.Dieser Bescheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Kurz nach Ergehen des Festsetzungsbescheides zur UVZ/Okt.2014 langte beim FA am 16.Febr.2015 – nunmehr als Anhang zu einer E-Mail des steuerlichen Vertreters - eine „berichtigte UVA November“ ein, welche neben den bereits mit UVA am 14.Jän. 2015 beantragten Vorsteuern auch den Vorsteuerabzug aus der Oktober-UVA vom 18.Dez.2014 enthielt, nun aber auf Basis von 4 ER mit einheitlichem Rechnungsdatum 18.Nov.2014 und neuen fortlaufenden Rechnungsnummern. Darüber hinaus waren die Rechnungen ident mit den aufgrund der USO-Prüfung für Okt.2014 nicht zum Vorsteuerabzug zugelassenen 4 ER (kein Verweis auf die ursprünglichen Rechnungen, kein Hinweis auf eine Rechnungsberichtigung).

Das E-Mail vom 16.Febr.2015 enthielt zur Erläuterung folgenden Hinweis des steuerlichen Vertreters *„Die Firma XY hat jetzt die Rechnungen mit dem richtigen Datum ausgestellt (November 2014), somit ist der Formalmangel weggefallen, dass die Rechnungen ein Datum trugen, wo die UID Nummer (BFG-Anmerkung: des Bf) noch nicht ausgestellt war.“*

Ebenfalls am 16.Febr.2015 reichte der Bf nach den glaubwürdigen Ausführungen in der BVE vom 16.April 2015 beim FA - mit Verweis auf hohe Vorsteuerbeträge und seinen Jahresumsatz von nur 27.000,- € - einen *„Regelbesteuerungsantrag“* (= Verzichtserklärung nach § 6 Abs.3 UStG) ein.

Darüber hinaus weist das Abgabenkonto des Bf am 16.Febr.2015 die Verbuchung der UVA für Dez. 2014 aus (Überschuss 62,01 €).

Am 18. Febr. 2015 erließ das FA den nunmehr angefochtenen Bescheid zur UVZ für Nov. 2014 ohne den Vorsteuerabzug aus den 4 ER vom 18.Nov.2014 und begründete die Ablehnung damit, dass die UID-Nr der Rechnung legenden GmbH bereits seit 5.Dez.2014 begrenzt sei und diese seither keine unternehmerische Tätigkeit mehr ausüben - somit auch keine Rechnungen legen - könne. Daher seien auch die neuen Rechnungen für einen Vorsteuerabzug nicht geeignet.

II. Nach § 21 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 76/2011 hat der Unternehmer, soweit verfahrensrelevant:

(1)"spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. (...)

(2) Für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum; der Unternehmer kann jedoch durch fristgerechte Abgabe einer Voranmeldung für den ersten Kalendermonat eines Veranlagungszeitraumes mit Wirkung für den ganzen Veranlagungszeitraum den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen.

(3) Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. (...)

(...)

(6) Ein Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z 27), dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30 000 Euro nicht übersteigen und der für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat, ist von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit. Die Durchführung einer Veranlagung ist nicht erforderlich.“...

[§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) normiert eine unechte Umsatzsteuerbefreiung für Unternehmer mit Jahresumsätzen unter der genannten 30.000 € Grenze.

[§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) idF [BGBl. I Nr. 112/2012](#) lautet, soweit verfahrensrelevant:

„Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet.“.....

Für die bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben normiert [§ 201 BAO](#) idF [BGBl. I Nr. 70/2013](#), soweit verfahrensrelevant:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*

(...)

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,“*

(...)

III. Die festgestellte Sach- und die dargestellte Rechtslage führen im anhängigen Verfahren zu folgendem Resultat:

Das Verfahrensergebnis bietet für das Jahr 2014 weder Hinweise auf eine unternehmerische Tätigkeit des Bf außerhalb des verfahrensgegenständlichen Gastronomiebetriebes, noch auf Umsätze aus diesem neuen Betrieb über die Angaben in den UVA für Okt.–Dez. 2014 hinaus (die im Übrigen mit dem Jahresumsatz 2014 lt. Eingabe vom 16. Februar 2015 übereinstimmen).

Für die Anwendung des § 21 UStG 1994 sind damit jene Umsätze maßgeblich, die der Bf am 14. Jänner 2015 in der UVA für Nov. 2014 bekanntgab (27.000,- € netto).

Bis zu einem Verzicht nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) („Regelbesteuerungsantrag“) war der Bf zur Einreichung von UVA somit nicht verpflichtet. Zugleich hatte er bis dahin auch keinen Vorsteueranspruch.

Nach der VwGH-Rechtsprechung erfordert der Verzicht nach § 6 Abs. 3 UStG einen expliziten schriftlichen Antrag, den die bloße Einreichung entsprechender Abgabenerklärungen nicht zu ersetzen vermag (z.B. VwGH 27.2.2008, [2008/13/0001](#); VwGH 30.3.2006, [2003/15/0011](#)).

Wie festgestellt, reichte der Bf eine derartige Verzichtserklärung („Regelbesteuerungsantrag“) am 16. Februar 2015 beim FA ein.

Erst zu diesem Zeitpunkt entstanden seine Verpflichtung zur Einreichung von UVA und sein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Zusage § 21 Abs. 2 UStG 1994 hatte er zu diesem Zeitpunkt eine UVA für das 4. Quartal 2014 einzureichen (Fälligkeit 15. Febr. 2015).

Ohne Verzicht nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 begründeten weder die Einreichung einer UVA/Okt. 2014 am 18. Dez. 2014 noch einer UVA/Nov. 2014 am 14. Jän. 2015 eine UVA-Verpflichtung des Bf. Für eine Verpflichtung zur monatlichen Einreichung von UVA fehlte es zudem an einer fristgerechten Einreichung der UVA/Okt. 2014 iSd [§ 21 Abs. 2 UStG 1994](#).

Tatsächlich lagen dem FA am 16. Februar 2020 neben der Verzichtserklärung des Bf nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 auch dessen UVA für Okt. und Nov. 2014 vom 18. Dez 2014 bzw. 14. Jänner 2015 sowie eine UVA für Dez. 2014 vor (Letztere am Abgabenkonto verbucht am 16. Febr. 2015).

Bei Eintritt der UVA-Verpflichtung hatte der Bf somit sämtliche UVA für das 4. Quartal 2014 eingereicht.

Unter den gegebenen Umständen lagen die Voraussetzungen für eine bescheidmäßige UVZ-Festsetzung isoliert für Nov. 2014 am 18. Febr. 2015 nach den Bestimmungen des UStG 1994 nicht vor.

Zu keinem anderen Ergebnis führt eine Überprüfung der strittigen UVZ-Festsetzung für Nov. 2014 auf Basis des § 201 BAO.

Da für den Bf bis zum Verzicht nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 keine Verpflichtung zur Einreichung von UVA bestanden hatte und sich die am 14.Jänner 2015 bekanntgegebene UVA/Nov. 2014 aus Sicht der Abgabenbehörde nicht als unrichtig erwies, entbehrte eine UVZ-Festsetzung für Nov. 2014 bis zum 16.Februar 2015 zunächst aus dem Blickwinkel des [§ 201 Abs. 1 BAO](#) einer Rechtsgrundlage.

Die am 16.Februar 2015 eingereichte „berichtigte UVA November“ wurde mittels E-Mail eingebracht. Damit bediente sich die steuerliche Vertretung des Bf eines im Bereich der BAO nicht vorgesehenen Einbringungsweges. Nach ständiger VwGH-Judikatur stellen derartige Eingaben keine Anbringen iSd BAO dar und lösen keine Rechtsfolgen aus. Insbesondere bedarf es zu solchen Eingaben weder eines Mängelbehebungsverfahrens noch ist deren bescheidmäßige Erledigung zulässig (vgl. zuletzt VwGH 3.9.2019, [Ra 2019/15/0081](#) uva).

Für eine Anwendung des § 201 Abs. 3 BAO fehlte somit ein wirksamer Antrag des Bf.

Bleibt zu prüfen, ob die verfahrensgegenständliche Festsetzung der UVZ für Nov.2014 mit Bescheid vom 18.Febr. 2015 aus dem Blickwinkel des § 201 Abs. 2 BAO ordnungsgemäß war.

Dies scheitert allerdings für alle in Abs. 2 erfassten Anwendungsbereiche schon am Fehlen einer Ermessensbegründung im angefochtenen Bescheid, welche die Anwendung dieser Bestimmung gebietet.

Als Rechtsgrundlage für eine Festsetzung nach [§ 201 Abs. 2 Z 2 BAO](#) fehlt es aufgrund der E-Mail-Einbringung zudem wiederum an einem wirksamen Antrag des Bf.

Von den beiden Varianten des [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) kommt - da am 14.Jän.2015 ein selbstberechneter Betrag für Nov.2014 bekanntgegeben worden war – nur der „Wiederaufnahmetatbestand“ in Frage. Dessen Anwendung schließt jedoch der Umstand aus, dass die Festsetzung zu keinem anderslautenden Spruch führte als die am 14.Jän.2015 eingereichte UVA. Zudem wurden die mit 18.Nov.2014 datierten Rechnungen offensichtlich erst nach Bekanntgabe der November-UVA am 14.Jän.2015 erstellt und bilden daher sogenannte „nova producta“ iSd § 303 BAO.

Da es im Ergebnis somit an einer Rechtsgrundlage für den verfahrensgegenständlichen Festsetzungsbescheid betreffend UVZ für Nov. 2014 vom 18.Febr. 2015 fehlt, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig und war daher ersatzlos aufzuheben.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Maßgeblich für die Entscheidung waren vor allem Sachverhaltsfragen. Soweit Rechtsfragen Relevanz zukam, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der angeführten gesetzlichen Bestimmungen und gefestigten VwGH-Judikatur.

Graz, am 30. November 2020