

An den

Gerichtshof der Europäischen Union

Kanzlei des Gerichtshofes

Rue du Fort Niedergrünwald

L-2925 Luxemburg

Antrag auf Vorabentscheidung gemäß Art 267 AEUV

Parteien des Ausgangsverfahrens am Bundesfinanzgericht zur GZ. **RV/7100930/2021**:

Beschwerdeführerin:

- *****P GmbH***, ***P_GmbH-Adr***,**
- vertreten durch: LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, Gustav-Degen-Gasse 3a,
7210 Mattersburg

Belangte Behörde: Finanzamt Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte, Daniel Gran-
Straße 8, 3100 St. Pölten,

- Fachdienststellenleitung: *****1*****

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Hans Blasina sowie die weiteren Senatsmitglieder Dr. Sebastian Pfeiffer, LL.M., Thomas Albrecht und KomzIR Ing. Hans Eisenkölbl in der Beschwerdesache ***P GmbH***, ***P_GmbH-Adr***, vertreten durch LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, Gustav-Degen-Gasse 3a, 7210 Mattersburg über die Beschwerde vom 1. Februar 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 18. Jänner 2021 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2019 beschlossen:

- I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Artikel 267 AEUV die nachfolgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, die die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge MwSt-Richtlinie) betreffen:
 1. Wird die Mehrwertsteuer vom Aussteller einer Rechnung gemäß Art. 203 der MwSt-Richtlinie geschuldet, wenn – wie in einem Fall wie diesem – keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegen kann, weil die Leistungsempfänger der Dienstleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Endverbraucher sind?
 2. Falls die erste Frage bejaht wird und damit der Aussteller einer Rechnung gemäß Art. 203 der MwSt-Richtlinie die Mehrwertsteuer schuldet:
 - a. Kann die Berichtigung der Rechnungen gegenüber den Leistungsempfängern unterbleiben, wenn einerseits eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen und andererseits die Berichtigung der Rechnungen faktisch unmöglich ist?
 - b. Steht es der Berichtigung der Mehrwertsteuer entgegen, dass die Endverbraucher die Steuer im Rahmen des Entgeltes getragen haben und sich damit der Steuerpflichtige durch Berichtigung der Mehrwertsteuer bereichert?
- II. Die Entscheidung über die Beschwerde ist bis zum Ergehen der Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union gemäß § 290 Abs. 2 BAO ausgesetzt.
- III. Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig.

Begründung

1. Sachverhalt

- 1 Die vor dem Bundesfinanzgericht beschwerdeführende Partei (in der Folge P GmbH) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht. Sie betreibt einen Indoor-Spielplatz.
- 2 Im Streitjahr 2019 unterzog die P GmbH das Entgelt für ihre Dienstleistungen (Eintrittsgelder zum Indoor-Spielplatz) dem österreichischen Umsatzsteuernormalsteuersatz (Mehrwertsteuersatz gemäß Art. 97 der MwSt-Richtlinie) in Höhe von 20%.
- 3 Tatsächlich – zwischen den Parteien unstrittig und im Rahmen der österreichischen höchstgerichtlichen Rechtsprechung geklärt (vgl. VwGH 27.11.2014, 2011/15/0079) – unterliegen diese Dienstleistungen der P GmbH im Streitjahr 2019 jedoch dem ermäßigten Steuersatz von 13% (einer der im Streitjahr in Österreich ermäßigten Steuersätze gemäß Art. 98 Abs. 1 der MwSt-Richtlinie).
- 4 Die P GmbH stellte den Kunden bei Bezahlung des Entgelts Registrierkassenbelege aus, die Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994 (vereinfachte Rechnungen gemäß Art. 238 iVm Art. 226b der MwSt-Richtlinie) sind. Im Streitjahr 2019 stellte die P GmbH insgesamt 22.557 Rechnungen aus.
- 5 Die Kunden der P GmbH sind im Streitjahr 2019 ausschließlich Endverbraucher, die kein Recht auf Vorsteuerabzug besitzen.
- 6 Die P GmbH berichtigte ihre Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2019, um die zu viel bezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt gutgeschrieben zu bekommen.
- 7 Das Finanzamt verweigerte eine Berichtigung aus zweierlei Gründen: (1) Die P GmbH schulde die höhere Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung, wenn sie ihre Rechnungen nicht korrigiere. (2) Nicht die P GmbH, sondern ihre Kunden seien die Träger der Umsatzsteuer. Die P GmbH würde sich daher bei Berichtigung der Umsatzsteuer bereichern.

2. Zulässigkeit

- 8 Gemäß Art. 267 UAbs. 2 AEUV kann ein Gericht dem Gerichtshof eine Frage zur Entscheidung vorlegen, wenn für das Gericht eine Entscheidung über diese Frage zum Erlass seines Urteils erforderlich ist bzw. es dieses Gericht für erforderlich hält.
- 9 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Jedoch ist eine Zurückweisung des Ersuchens dann möglich, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. EuGH 16. 12. 2008, Rs C-210/06, *Cartesio*, EU:C:2008:723, Rn 67; 13. 3. 2001, Rs C-379/98, *PreussenElektra*, EU:C:2001:160, Rn 39; 5. 12. 2006, verb Rs C-94/04 und C-202/04, *Cipolla* u. a., EU:C:2006:758, Rn 25).
- 10 Das Bundesfinanzgericht ist als Gericht im Sinne des Art. 267 AEUV zur Anrufung des EuGH berechtigt. Es handelt sich nicht um ein Problem hypothetischer Natur, weil einerseits die Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes – wenn auch zum Umsatzsteuergesetz 1972 – als auch die Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung vorsieht, dass es auch bei Kleinbetragsrechnung zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung kommen kann (vgl. VwGH 18.02.1976, 0067/75; UStR 2000 Rz 1733).
- 11 Für das Bundesfinanzgericht ist die richtige Anwendung des Unionsrechts nicht derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.

3. Unionsrecht

- 12 Artikel 203 der MwSt-Richtlinie normiert:

„Artikel 203

Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“

- 13 Artikel 238 der MwSt-Richtlinie normiert:

„Artikel 238

(1) Nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses können die Mitgliedstaaten unter den von ihnen festzulegenden Bedingungen vorsehen, dass Rechnungen für Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen in folgenden Fällen nur die in Artikel 226b genannten Angaben enthalten:

a) wenn der Rechnungsbetrag höher als 100 EUR aber nicht höher als 400 EUR ist, oder den Gegenwert in Landeswährung;

b) wenn die Einhaltung aller in den Artikeln 226 oder 230 genannten Verpflichtungen aufgrund der Handels- oder Verwaltungspraktiken in dem betreffenden Wirtschaftsbereich oder aufgrund der technischen Bedingungen der Erstellung dieser Rechnungen besonders schwierig ist.

(3) Die Vereinfachung nach Absatz 1 darf nicht angewandt werden, wenn Rechnungen gemäß Artikel 220 Absatz 1 Nummern 2 und 3 ausgestellt werden müssen, oder wenn die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen oder die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen durchgeführt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, oder dessen Niederlassung in dem betreffenden Mitgliedstaat im Sinne des Artikels 192a nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt ist und wenn die Steuer vom Erwerber bzw. Dienstleistungsempfänger geschuldet wird.“

14 Artikel 226b MwSt-Richtlinie normiert:

„Artikel 226b

Im Zusammenhang mit vereinfachten Rechnungen gemäß Artikel 220a und Artikel 221 Absätze 1 und 2 verlangen die Mitgliedstaaten mindestens die folgenden Angaben:

a) das Ausstellungsdatum;

b) die Identität des Steuerpflichtigen, der die Gegenstände liefert oder die Dienstleistungen erbringt;

c) die Art der gelieferten Gegenstände oder der erbrachten Dienstleistungen;

d) den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag oder die Angaben zu dessen Berechnung;

e) sofern es sich bei der ausgestellten Rechnung um ein Dokument oder eine Mitteilung handelt, das/die gemäß Artikel 219 einer Rechnung gleichgestellt ist, eine spezifische und eindeutige Bezugnahme auf diese ursprüngliche Rechnung und die konkret geänderten Einzelheiten.

Sie dürfen keine anderen als die in den Artikeln 226, 227 und 230 vorgesehenen Rechnungsangaben verlangen.“

4. Nationales Recht

15 § 11 Abs. 1, 4, 5, 6 und 12 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994) normieren:

„§ 11. (1)

1. Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

2. Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn

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

Dies gilt nicht, wenn mittels Gutschrift abgerechnet wird.

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

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet und die Lieferung oder

sonstige Leistung im Drittlandsgebiet an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausgeführt wird.

3. Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;*
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;*
- d) den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;*
- e) das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;*
- f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;*
- g) das Ausstellungsdatum;*
- h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;*
- i) soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.*

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

Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne dieses Absatzes ausgestellt worden sind.

(1a-3) [...]

(4) Die im Abs. 1 Z 3 lit. a bis c geforderten Angaben können auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, daß vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen.

(5) In einer Rechnung über Lieferungen und sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind die Entgelte und Steuerbeträge nach Steuersätzen zu trennen. Wird der Steuerbetrag durch Maschinen (zB Fakturierautomaten) ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, so ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben ist.

(6) Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 Euro nicht übersteigt, genügen neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben:

- 1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;*
- 3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;*
- 4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und*
- 5. der Steuersatz.*

Die Abs. 4 und 5 sind sinngemäß anzuwenden.

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

und des § 19 Abs. 1c, wenn sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften dieses Bundesgesetzes richtet.

(7-11) [...]

(12) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.“

16 § 16 Abs. 1 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994) normiert:

„§ 16. (1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

- 1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und*
- 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.“*

17 § 239a Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) normiert:

„§ 239a.

Soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden soll, wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde, haben zu unterbleiben:

- 1. die Gutschrift auf dem Abgabenkonto,*
- 2. die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und*
- 3. die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten,*

wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.“

- 18 § 7 des Bundesgesetzes, mit dem Bestimmungen über Preise für Sachgüter und Leistungen getroffen werden (Preisgesetz 1992) normiert:

„§ 7. Entfallen in den Preisen von Sachgütern oder Leistungen enthaltene Steuern, Abgaben oder Zollbeträge sowie Ausgleichsabgabebeträge für landwirtschaftliche Erzeugnisse und deren Verarbeitungsprodukte ganz oder teilweise, so sind die Preise um diese Beträge herabzusetzen.“

5. Zu den Vorlagefragen

5.1. Vorbemerkungen

- 19 Das Bundesfinanzgericht erlaubt sich darauf hinzuweisen, dass § 11 Abs. 12 UStG 1994 für den hier vorliegenden Fall die österreichische Umsetzung des Art. 203 der MwSt-Richtlinie ist. Gleichmaßen ist § 11 Abs. 6 UStG 1994 die Umsetzung des Art 226b der MwSt-Richtlinie.

5.2. Zur Frage 1.

- 20 Mit der ersten Frage möchte das Bundesfinanzgericht wissen, ob die Mehrwertsteuer vom Aussteller der Rechnung gemäß Art. 203 der MwSt-Richtlinie geschuldet wird, wenn – wie in einem Fall wie diesem – keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegen kann, weil die Leistungsempfänger der Leistung nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Endverbraucher sind.
- 21 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes soll durch Art. 203 der MwSt-Richtlinie der Gefährdung des Steueraufkommens entgegengewirkt werden, die sich aus dem Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann (vgl. EuGH 11.04.2013, Rs C-138/12, *Rusedespred OOD*, EU:C:2013:233, Rn 24; zuletzt EuGH 18.03.2021, Rs C-48/20, *P. (Cartes de carburant)*, EU:C:2021:215, Rn 27). In diesem Zusammenhang macht der Gerichtshof auch klar, dass *„die Mitgliedstaaten zwar Maßnahmen erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, diese Maßnahmen jedoch nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist, und daher nicht so eingesetzt werden dürfen, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist“* (vgl. EuGH 18.03.2021, Rs C-48/20, *P. (Cartes de carburant)*, EU:C:2021:215, Rn 28 mwN).

- 22 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Belege, die die P GmbH an ihre Kunden bei Bezahlung des Eintritts ausstellt, Rechnungen im Sinne der MwSt-Richtlinie sind. Diese Rechnungen sind vereinfachte Rechnungen gemäß Art. 238 iVm Art. 226b der MwSt-Richtlinie (in Österreich Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994), weil sie die dort erforderlichen Rechnungsmerkmale enthalten.
- 23 Nach der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes – wenn auch zum UStG 1972 –, begründen auch Kleinbetragsrechnungen eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 (vgl. hierzu VwGH 18.02.1976, 0067/75).
- 24 Auch die österreichische Finanzverwaltung nimmt an, dass überhöhte Steuerausweise auf Kleinbetragsrechnungen zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 führen (vgl. UStR 2000 Rz 1733).
- 25 In der Diktion der MwSt-Richtlinie schuldet daher im Lichte der österreichischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung auch in den Fällen von vereinfachten Rechnungen der Aussteller dieser Rechnungen die Mehrwertsteuer gemäß Art. 203 der MwSt-Richtlinie.
- 26 Im vorliegenden Fall steht aber ebenso fest, dass die Kunden der P GmbH im Streitjahr ausschließlich Endverbraucher sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.
- 27 Damit stellt sich für das Bundesfinanzgericht die Frage, ob Art. 203 der MwSt-Richtlinie im hier fraglichen Fall überhaupt Anwendung finden kann. Denn im vorliegenden Fall kann es nicht zur Gefährdung des Steueraufkommens aufgrund des Vorsteuerabzuges der Leistungsempfänger kommen.

5.3. Zur Frage 2. a):

- 28 Mit der Frage 2. a) möchte das Bundesfinanzgericht wissen, ob – wenn der Aussteller der Rechnung die Mehrwertsteuer gemäß Art. 203 der MwSt-Richtlinie schuldet – die Berichtigung der Rechnungen gegenüber den Leistungsempfängern unterbleiben kann, wenn einerseits eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen und andererseits eine Berichtigung der Rechnungen faktisch unmöglich ist.
- 29 Wie der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung erkennt, sieht die MwSt-Richtlinie „keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnung“ vor. Es ist demnach „grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten [...], die Voraussetzungen festzulegen, unter denen zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann“ (vgl. EuGH 11.04.2013, Rs C-138/12, *Rusedespred OOD*, EU:C:2013:233, Rn 25 mwN).

- 30 Die Republik Österreich sieht in § 11 Abs. 12 UStG 1994 die Möglichkeit zur Berichtigung von Rechnungen vor. Jedoch setzt § 11 Abs. 12 UStG 1994 voraus, dass die Rechnung gegenüber dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt werden muss. Nach herrschender Ansicht in Österreich muss daher die berichtigte Rechnung dem Leistungsempfänger zugehen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 11 Rz 126; Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008, BMF-010219/0416-VI/4/2008).
- 31 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Kunden der P GmbH im Streitjahr 2019 ausschließlich Endverbraucher sind, die keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besitzen. Durch die Ausstellung von vereinfachten Rechnungen (in Österreich Kleinbetragsrechnungen), bei denen die Anführung des Leistungsempfängers samt Adresse nicht notwendig ist, sind die Leistungsempfänger für die P GmbH im Nachhinein nicht mehr identifizierbar. Die P GmbH kann die Rechnungen gegenüber den Leistungsempfängern nicht wirksam berichtigen, weil die P GmbH ihren Kunden die berichtigten Rechnungen nicht zukommen lassen kann.
- 32 Zusätzlich kommt im Ausgangsfall ein gewisser praktischer Aspekt hinzu: Im Streitjahr 2019 wurden von der P GmbH 22.557 Rechnungen ausgestellt. Die P GmbH steht daher schon vor dem grundsätzlich organisatorischen Aufwand, diese Anzahl an Rechnungen zu berichtigen.
- 33 Im Endeffekt ist damit eine Rechnungsberichtigung faktisch ausgeschlossen und die P GmbH könnte die zu viel bezahlte Mehrwertsteuer nicht korrigieren.
- 34 Wie der Gerichtshof betont, können „Mitgliedstaaten zwar Maßnahmen erlassen [...], um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern [...]. Insbesondere kann mit der Bedingung, dass eine fehlerhafte Rechnung zu berichtigen ist, bevor die fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer erstattet werden kann, grundsätzlich sichergestellt werden, dass eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen ist“ (vgl. EuGH 11.04.2013, Rs C-138/12, *Rusedespred OOD*, EU:C:2013:233, Rn 28 mwN). Diese Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist, und dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (vgl. EuGH 11.04.2013, Rs C-138/12, *Rusedespred OOD*, EU:C:2013:233 Rn 28 mwN).
- 35 Für das Bundesfinanzgericht steht fest, dass es – aufgrund der im Streitjahr ausschließlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Kunden – zu keiner Gefährdung des Steueraufkommens kommen kann. Im Rahmen des österreichischen Schrifttums wird diesbezüglich vertreten, dass eine Änderung der Mehrwertsteuer, insbesondere wenn keine Gefahr für das Steueraufkommen besteht und eine

Rechnungsberichtigung technisch oder faktisch undurchführbar ist, auch ohne Rechnungsberichtigung möglich sein soll (vgl. hierzu *Gaedke/Tumpel*, Rechnungsberichtigung bei unrichtigem Steuerausweis, SWK 36/2008, 964 ff; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 11 Rz 116/1).

- 36 Gegen diese Ansicht kann aber vorgebracht werden, dass Steuerpflichtige bei klassischen B2C-Geschäften gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 keine Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen haben. Die P GmbH hätte daher keine Rechnungen ausstellen müssen, die nunmehr – durch fälschliche Anwendung des Normalsteuersatzes – nicht mehr berichtigt werden können.
- 37 Zusammengefasst ist für das Bundesfinanzgericht daher fraglich, ob – wenn der Aussteller der Rechnung die Mehrwertsteuer gemäß Art. 203 der MwSt-Richtlinie schuldet – in einem Fall wie diesem die Rechnungsberichtigung gegenüber den Leistungsempfängern unterbleiben kann.

5.4. Zur Frage 2. b):

- 38 Mit der Frage 2. b) möchte das Bundesfinanzgericht wissen, ob – wenn der Aussteller der Rechnung die Mehrwertsteuer gemäß Art. 203 der MwSt-Richtlinie schuldet – es einer Berichtigung der Mehrwertsteuer entgegensteht, dass die Endverbraucher die Steuer im Rahmen des Entgeltes getragen haben und sich damit der Steuerpflichtige durch Berichtigung der Mehrwertsteuer bereichert.
- 39 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sieht vor, dass die Steuerpflichtigen – hier die P GmbH – als Steuerschuldner die Mehrwertsteuer vereinnahmen und an den Fiskus weiterleiten. Träger der Mehrwertsteuer ist aber im Endeffekt der Endverbraucher: Steuerpflichtige haben – mit hier nicht anwendbaren Ausnahmen von Steuerbefreiungen – unter den generellen Voraussetzungen das Recht auf Vorsteuerabzug und können daher ihre Vorleistungen von der darauf lastenden Mehrwertsteuer entlasten. Die Endverbraucher bezahlen die Mehrwertsteuer im Rahmen des Entgelts an den Steuerpflichtigen und tragen damit – mangels Recht auf Vorsteuerabzug – die Mehrwertsteuer, die der Steuerpflichtige an den Fiskus abliefern.
- 40 Im vorliegenden Fall kann argumentiert werden, dass der Steuerpflichtige – also die P GmbH – die Mehrwertsteuer nicht getragen hat. Ganz im Gegenteil wurde die Mehrwertsteuer von den Kunden im Rahmen des Eintrittspreises bezahlt. Würde die P GmbH daher die Mehrwertsteuer berichtigen, erhielte sie Geld vom Fiskus zurück, dass sie gar nicht getragen hat und würde sich dadurch bereichern. Diese Logik wird auch

durch das österreichische Preisgesetz getragen, wonach beim Entfall von Steuern und Abgaben die Preise um diese Beträge herabzusetzen sind.

- 41 Um diese Bereicherung der P GmbH auszuschließen, sieht das österreichische Recht in § 239a BAO im Ergebnis vor, dass eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto zu unterbleiben hat. Zwar handelt es sich streng genommen bei der Berichtigung der Mehrwertsteuer und der Gutschrift auf dem Abgabenkonto um zwei getrennte Vorgänge.¹ Das Finanzamt verweist jedoch im Rahmen der Weigerung zur Berichtigung der Mehrwertsteuer auf diese Bestimmung. Zusätzlich ist es naheliegend, dass wenn eine Berichtigung der Mehrwertsteuer durchgeführt werden kann, eine Gutschrift unterbleiben müsste, weil eben nicht der Steuerpflichtige, sondern die Kunden die Mehrwertsteuer getragen haben.
- 42 Die Rechtsprechung des Gerichtshofes scheint diese Vorgehensweise zu tragen: Eine Rückzahlung der Mehrwertsteuer kann nämlich unterbleiben, wenn sie zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Berechtigten führt (vgl. EuGH 16.05.2013, Rs C-191/12, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, EU:C:2013:315, Rn 25; 18.06.2009, Rs C-566/07, *Stadeco*, EU:C:2009:380, Rn 48 sowie 10.04.2008, Rs C-309/06, *Marks & Spencer*, EU:C:2008:211, Rn 43).
- 43 Eine Weiterleitung der Mehrwertsteuer an die jeweiligen Endverbraucher ist aufgrund der bereits erörterten Umstände ausgeschlossen, weil die P GmbH ihre Kunden im Nachhinein nicht mehr identifizieren kann.
- 44 Damit ist für das Bundesfinanzgericht schließlich fraglich, ob – wenn der Aussteller der Rechnung die Mehrwertsteuer gemäß Art. 203 der MwSt-Richtlinie schuldet – es einer Berichtigung der Mehrwertsteuer entgegensteht, dass die Endverbraucher die Steuer im Rahmen des Entgeltes getragen haben und sich damit der Unternehmer durch Berichtigung der Mehrwertsteuer bereichert.

Wien, am 21. Juni 2021

¹ Vor dem Bundesfinanzgericht ist aus national verfahrensrechtlicher Sicht im ersten Schritt auch lediglich die Berichtigung der Mehrwertsteuer anhängig.