

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri1***, die Richterin ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Kai Rüdiger Herbst, Dr.-Groß-Straße 12a, 4600 Wels, über die Beschwerden vom 19. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 24. Oktober 2018 betreffend Aufhebung § 299 BAO / USt 2015 und Umsatzsteuer 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Oktober 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im Beschwerdefall, ob sich der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf) die Umsatzsteuer aus einer Rechnung (vom 19.11.2015) eines deutschen Unternehmens (***Firmenname***), die nicht zu Recht in der Rechnung ausgewiesen war, als Vorsteuer im Rahmen einer Umsatzsteuervoranmeldung und in weiterer Folge der Umsatzsteuerjahreserklärung ziehen durfte.

Im Jahr 2016 fand beim Bf für den Zeitraum 10/2015 – 07/2016 eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Abgabenarten Umsatzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer (bis inkl 06/2016) und Zusammenfassende Meldungen statt. Darin wurden keine Feststellungen zu beschwerdegegenständlicher Rechnung des deutschen Unternehmens ***Firmenname*** vom 19.11.2015 getroffen. Im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung wurde vom

Prüfungsorgan aufgrund der in dieser Rechnung gestellten Umsatzsteuer davon ausgegangen, dass das Unternehmen ***Firmenname*** in Österreich eine Betriebsstätte unterhalten würde, welche diese Leistung erbrachte. Diese Annahme habe sich daraus ergeben, dass dieses Unternehmen in Österreich steuerlich erfasst war und in der Rechnung 20 Prozent österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. Hätte das Unternehmen in Österreich keine Betriebsstätte, so wäre es gem § 19 UStG zum Übergang der Steuerschuld ohne Umsatzsteuerausweis gekommen, da es sich um einen ausländischen Leistungserbringer handelt. Daher erging anlässlich der Umsatzsteuersonderprüfung der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid am 17.10.2016 ohne weitere Feststellungen zu jener Rechnung.

Die Umsatzsteuererklärung des Bf für das Jahr 2015 vom 29.04.2017 wurde mit Bescheid vom 14.11.2017 erklärungsgemäß veranlagt. Darin war auch die Vorsteuer in der Höhe von (in der Folge kurz: iHv) 45.000,00 Euro für die oa Rechnung enthalten.

Anfang des Jahres 2018 erging nach einer Korrespondenz zwischen der belangten Behörde und dem steuerlichen Vertreter des deutschen leistungserbringenden Unternehmens eine Kontrollmitteilung, da dem Prüfer gegenüber seitens des Bf nicht offengelegt worden sei, dass der deutsche Leistungserbringer keine feste Niederlassung in Österreich habe.

Somit kam es im Jahr 2018 beim Bf zu einer Außenprüfung für die Umsatzsteuer für das gesamte Jahr 2015. Dabei wurde festgestellt, dass das leistende Unternehmen ***Firmenname*** aus Deutschland keine österreichische Betriebsstätte im Beschwerdejahr hatte. Dennoch stellte dieses Unternehmen jene beschwerdegegenständliche Rechnung am 19.11.2015 mit österreichischer Umsatzsteuer – anstatt richtigerweise mit Reverse Charge – aus.

Im Abschlussbericht über die Außenprüfung vom 25.10.2018 wurde die Leistung des deutschen Unternehmens dahingehend gewürdigt, dass es sich um den Übergang der Steuerschuld an den Leistungsempfänger handeln würde und die 20 Prozent österreichische Umsatzsteuer in der Rechnung zu Unrecht ausgewiesen worden sei. Hier sei die Umsatzsteuer (zusätzlich) kraft Rechnungslegung gem § 11 Abs 12 UStG 1994 geschuldet. Da die Umsatzsteuer nicht aufgrund der sonstigen Leistung, sondern gem § 11 Abs 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung geschuldet wäre, sei ein Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nicht möglich.

Das Finanzamt hob daher den Umsatzsteuer-Erstbescheid 2015 vom 14.11.2017 mit Bescheid gem § 299 BAO am 24.10.2018 auf und setzte im neuen Umsatzsteuerbescheid 2015 am 24.10.2018 unter anderem eine Steuerschuld gem § 19 UStG 1994 und korrespondierend Vorsteuern gem § 19 UStG 1994 iHv 45.000,00 Euro fest. Die zuvor vom Bf aufgrund der unrichtigen Rechnung des Leistungserbringers gezogene Vorsteuer unter der Kennziffer 060 wurde nicht mehr anerkannt.

In seinen Bescheidbeschwerden vom 19.11.2018 gegen die Bescheide betreffend die Aufhebung gem § 299 BAO und betreffend die Umsatzsteuer 2015 verzichtete der Bf auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gem § 262 Abs 2 BAO. Betreffend den Bescheid über die Aufhebung gem § 299 BAO erblickte der Bf in der Durchführung der Außenprüfung für das (gesamte) Jahr 2015 einen Verstoß gegen das Wiederholungsverbot, weil der Sachverhalt dem Prüfer schon bei der (USO-)Prüfung im Jahr 2016 bekannt gewesen sein hätte müssen. Weiters sehe er eine fehlende Ermessensübung darin, dass gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen worden sei, ein Missverhältnis zwischen dem Aufhebungsgrund und den Wirkungen der Aufhebung sowie eine fehlende Zweckmäßigkeit, weil die doppelte Einhebung der Umsatzsteuer gem § 236 Abs 2 BAO sachlich unbillig wäre, da die Zahlung der Umsatzsteuer für den Bf existenzgefährdend sei.

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2015 brachte der Bf im Wesentlichen vor, dass es zwar eine formal mangelhafte Rechnung gegeben habe, auf Grund der Zahlung der Umsatzsteuer durch den Leistungserbringer über dessen österreichische Steuernummer und dem Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger es aber zu keiner Abgabenverkürzung gekommen sei. Eine Rechnungskorrektur sei nicht mehr möglich und im Ergebnis würde es – bei Streichung der Vorsteuer – zu einer Überzahlung der Umsatzsteuer und einer für den Bf existenzbedrohenden Steuerzahlung iHv 45.000,00 Euro kommen und somit ebenso gem § 236 BAO unbillig sein.

Mit Vorlagebericht vom 14.01.2019 legte die belangte Behörde innerhalb der dreimonatigen Frist für eine Direktvorlage gem § 262 Abs 2 lit b BAO die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerde abzuweisen.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm der Pensionierung der bisherigen RichterIn mit 07.02.2025 zugeteilt.

Auf den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 31.03.2025, der Bf möge Nachweise erbringen, warum eine Rechnungskorrektur nicht mehr möglich, ob eine Kontaktaufnahme bzgl einer Rechnungskorrektur überhaupt erfolgt sei und warum er der Meinung ist, dass die Umsatzsteuer vom deutschen Unternehmen in Österreich abgeführt worden wäre, replizierte der Bf mit einem Dokument über die Umfirmierung des deutschen Unternehmens, mit der beschwerdegegenständlichen Rechnung samt Zahlungsnachweis sowie mit einer Korrespondenz zwischen dem deutschen Steuerberater und einem Betriebsprüfer, aus welcher sich die Zahlung der Umsatzsteuer in Österreich ableiten lassen solle. Die wesentliche Frage bzgl Kontaktaufnahme hinsichtlich Rechnungskorrektur blieb unbeantwortet.

Die belangte Behörde wurde vom Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 31.03.2025 aufgefordert, mitzuteilen, ob es für den deutschen Leistungserbringer mehr als eine Steuernummer in Österreich gibt, ob die Umsatzsteuer aus der beschwerdegegenständlichen

Rechnung vom 19.11.2015 vom deutschen Unternehmer auch tatsächlich an das österreichische Finanzamt bezahlt wurde und bejahendenfalls, zu welcher Steuernummer.

Die belangte Behörde brachte in ihrer Stellungnahme vom 09.04.2025 zu diesem Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 31.03.2025 vor, dass es zwar irrtümlich zwei Steuernummern für das deutsche Unternehmen gab, die Umsatzsteuer aber tatsächlich (im letzten Schritt) über die Steuernummer ***StNr2*** abgeführt wurde und es somit zu keiner Verkürzung gekommen sei. Weiters führte das Finanzamt noch aus, dass es keinen Nachweis für Versuche einer Rechnungskorrektur gegeben und der Leistungsempfänger nie eine Betriebsstättenbescheinigung vom Rechnungsaussteller eingeholt habe.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat wurde in gegenständlichem Beschwerdefall vom Bf gem § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO iVm § 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO in der Beschwerde gestellt.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit einer Senatsbesetzung wurde mit Ladung vom 15.09.2025 für den 15.10.2025 (nach telefonischer Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter des Bf) ausgeschrieben. Die Ladung wurde der belangten Behörde elektronisch, dem Bf und seinem steuerlichen Vertreter mittels RSb postalisch übermittelt.

Zur mündlichen Verhandlung sind der Vertreter der belangten Behörde, der Bf und dessen steuerlicher Vertreter erschienen. Weiters wurde eine ehemalige Sekretärin im gegenständlichen Beschwerdezeitraum des Bf als Zeugin beantragt, welche zur seinerzeitigen Rechnungsausstellung und Einbindung des Finanzamtes aussagen sollte.

Nach kurzer Wiedergabe des Verfahrensganges durch die Berichterstatterin, wurden sodann im Rahmen des Ermittlungsverfahrens vom Vorsitzenden bzw der Berichterstatterin noch weitere Fragen an den Bf, die belangte Behörde sowie die Zeugin gestellt.

Zur Frage an den Bf, um welches Wohnhaus es sich handelte, das vom deutschen Rechnungsaussteller und seinem Unternehmen saniert wurde, gab dieser zu Protokoll, dass es sich um ein vom Bf oder seiner Verwandtschaft fremdes Wohnhaus handelte.

Zur Frage an den Bf, warum er davon ausgeht, dass eine Rechnungskorrektur nicht mehr möglich bzw möglich gewesen sei, gab dieser im Wesentlichen zusammengefasst an, dass eine solche im Zeitpunkt der USO 2016 noch möglich gewesen sei, diese wurde bei der vorherigen Steuerberaterin durchgeführt und zum damaligen Zeitpunkt war eine Rechnungskorrektur jedoch nicht notwendig. Danach habe es zu einer Rechnungskorrektur bloß mündlichen Kontakt gegeben, wo mitgeteilt wurde, dass es das Unternehmen ***Firmenname*** nicht mehr gäbe und mit 01.01.2016 umfirmiert wurde.

Der steuerliche Vertreter ergänzte dieses Vorbringen dahingehend, dass aus seiner Sicht das Unternehmen geschlossen wurde und mit einem neuen Partner neu eröffnet wurde. Dazu

wurde ein Schreiben vom 29.09.2025 von ***Name*** vorgelegt, welches besagt, dass „eine Rechnungskorrektur nicht mehr möglich ist, da das Unternehmen ***Firmenname*** mit 01.01.2016 geschlossen wurde.“ Dieses Schreiben wurde als Beilage./1 in den Akt aufgenommen.

Der Vertreter der belangten Behörde führte dazu an, dass es nach wie vor unklar sei, ob die seinerzeitige Umfirmierung in Form einer Gesamtrechtsnachfolge erfolgt sei und verwies auf die Beweispflicht des Bf hinsichtlich der Unmöglichkeit einer Rechnungskorrektur. Die Beilage./1 wurde von diesem lediglich als ein Bruchteil des Beweismittels angesehen, welches vom Bundesfinanzgericht im Vorhalt vom 31.03.2025 gefordert wurde und gibt an, dass vom Bf bislang keinerlei Versuche dokumentiert worden seien, dass der Bf am zivilrechtlichen Wege eine Rechnungskorrektur oder eine Rückzahlung der zu Unrecht bezahlten Umsatzsteuer gefordert hätte.

Die Zeugin gibt über Befragen des steuerlichen Vertreters zum Ablauf der USO 2016 und zur verfahrensgegenständlichen Rechnung an, dass diese Rechnung im Zuge der quartalsmäßigen Meldung vom Finanzamt bereits angefordert und überprüft worden sei, aber nach Hinzufügen der österreichischen UID-Nummer durch den Rechnungsaussteller keine weiteren Beanstandungen gemacht wurden und die Richtigkeit der Rechnung bestätigt worden sei. Darüber gäbe es auch einen Mail-Verkehr, der aber nicht vorgelegt werden konnte. Weiters gab die Zeugin an, dass über die Rechnung im Rahmen der USO 2016 nicht weiter gesprochen worden sei. Hinsichtlich einer Betriebsstättenbescheinigung hat man sich nicht mehr gekümmert, da mit der österreichischen UID-Nummer für die Finanzverwaltung die Rechnung im Zuge der Überprüfung im Rahmen der UVA-Meldung in Ordnung war.

Vom Vertreter der belangten Behörde wurde die Zeugin darauf aufmerksam gemacht, dass es einen solchen Mailverkehr bzgl der Rechnungsanforderung erst mit 2018 gäbe. Die Zeugin erwiderte, dass es ihrer Erinnerung nach jedoch bereits im Jahr 2016 war, dass die beschwerdegegenständliche Rechnung angefordert wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das deutsche Unternehmen ***Firmenname*** hat diverse planerische Leistungen, Beratungsleistungen, Bauleitung und Übergabe für den Umbau eines Wohnhauses eines Kunden des Bf in Salzburg für den Bf im Jahr 2015 erbracht. Der Leistungserbringer hat dafür eine Rechnung am 19.11.2015 mit 225.000,00 Euro netto plus 20 Prozent österreichische Umsatzsteuer, iHv 45.000,00 Euro, ausgestellt. Der Bf hat diese Rechnung am 14.12.2015 mit 270.000,00 Euro brutto über die Oberbank.AG an den Rechnungsaussteller überwiesen. Ein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld ist auf der Rechnung nicht enthalten.

Der Leistungserbringer hatte im Beschwerdezeitraum iSd § 19 Abs 1 UStG 1994 im Inland weder sein Unternehmen betrieben noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte.

Der Leistungsempfänger war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 1 UStG 1994 iVm § 2 UStG 1994.

Der Leistungserbringer führte die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer iHv 45.000,00 Euro beim Finanzamt Graz-Stadt ab (siehe Stellungnahme der belangten Behörde vom 09.04.2025 zu den beiden Steuernummern des deutschen Unternehmens und der tatsächlichen Umsatzsteuerzahlung).

Die rechnungsausstellende deutsche Firma wurde im Jahr 2016 umfirmiert, einer der Partner beendete seine Tätigkeit per 31.12.2015. Hinweise für das Schließen des Unternehmens gibt es nicht. Das leistungserbringende Unternehmen wurde vielmehr nach dem Ausscheiden eines Partners im Wege der Gesamtrechtsnachfolge fortgeführt.

Nachweise für den Versuch einer Rechnungskorrektur oder die Rückforderung der bezahlten Umsatzsteuer auf dem zivilrechtlichen Weg wurden nicht erbracht und vom Bf auch nicht behauptet.

Hinweise auf eine Korrespondenz für den Versuch einer Rechnungskorrektur gibt es nicht bzw wurden vom Bf nicht vorgelegt.

Lediglich in der mündlichen Verhandlung wurde vom Bf ein Schreiben vom 29.09.2025 von *****Name***** vorgelegt, welches besagt, dass *„eine Rechnungskorrektur nicht mehr möglich ist, da das Unternehmen *****Firmenname***** mit 01.01.2016 geschlossen wurde.“* Dieses Schreiben wurde als Beilage./1 in den Akt aufgenommen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten Akten.

Dass das deutsche Unternehmen *****Firmenname***** diverse planerische Leistungen, Beratungsleistungen, Bauleitung und Übergabe für den Umbau eines Wohnhauses eines Kunden des Bf in Salzburg für den Bf im Jahr 2015 erbracht hat, ergibt sich aus der vorliegenden Rechnung vom 19.11.2015 und ist nicht strittig. In diesem Zusammenhang ist auch unstrittig, dass der Bf einerseits die Rechnung an das deutsche Unternehmen inklusive der Umsatzsteuer gezahlt und sich die Vorsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung gezogen hat und andererseits, dass die Umsatzsteuer vom deutschen Unternehmer an das Finanzamt Graz-Stadt abgeliefert wurde. Dies ergibt sich aus der aktenkundigen Zahlungsbestätigung des Bf vom 14.12.2015 sowie der Stellungnahme der belangten Behörde vom 09.04.2025 zu Steuernummer *****StNr3*****.

Dass eine Rechnungskorrektur nicht mehr vorgenommen werden kann, wurde vom Bf zwar behauptet, jedoch wurde – trotz Aufforderung vom Gericht mit Schreiben vom 31.03.2025 – vom Bf nicht glaubhaft dargelegt, dass eine Rechnungskorrektur mit dem deutschen

Leistungserbringer überhaupt versucht wurde. Dem Gericht wurde in der Stellungnahme des Bf vom 08.04.2025 bloß ein Auszug aus dem Internet übermittelt, in welchem die Umfirmierung des Rechnungsausstellers dargestellt ist. Daraus ist ersichtlich, dass jegliche Projekte des bisherigen Büros fortgeführt und *„für die Kunden in gewohnter, zuverlässiger Art und Weise bis zur Fertigstellung koordiniert und betreut“* werden. Das Gericht schließt aus dieser Beilage und der daraus ersichtlichen Beschreibung auf eine Gesamtrechtsnachfolge des weiter bestehenden Unternehmens – Gegenteiliges konnte nicht nachgewiesen werden.

Vom Bf bzw dessen steuerlichen Vertreter ist in der mündlichen Verhandlung weiters ein zweizeiliges Schreiben von einem der Partner des rechnungsausstellenden Unternehmens (Beilage./1) mit folgendem Inhalt vorgelegt:

*„Es besteht keine Möglichkeit eine Rechnung umzuschreiben, da das Büro ***Firmenname*** zum 01.01.2016 geschlossen wurde.“*

Dazu tätigte die Zeugin Aussagen in der mündlichen Verhandlung, dass *„eine Rechnungskorrektur im Zuge der USO im Jahr 2016 noch stattfinden hätte können“* bzw zum Zeitpunkt des E-Mail-Verkehrs hinsichtlich der Anforderung der beschwerdegegenständlichen Rechnung durch das Finanzamt. Diese Aussage der Zeugin wurde vom Bf mit seiner Aussage in der mündlichen Verhandlung, dass eine Rechnungskorrektur zum damaligen Zeitpunkt im Rahmen der USO 2016 noch stattfinden hätte können, bekräftigt.

Der Inhalt der vorgelegten Beilage./1 deckt sich nicht mit den Aussagen der Zeugin und des Bf, dass nämlich im Jahr 2016 eine Rechnungskorrektur noch möglich gewesen wäre.

In Hinblick auf den festgestellten Sachverhalt, dass das leistende deutsche Unternehmen ***Firmenname*** nicht per 01.01.2016 geschlossen, sondern lediglich nach Austritt eines Partners umfirmiert wurde, kommt das Gericht zu dem Schluss, dass eine Rechnungskorrektur somit nicht bloß zum Zeitpunkt der USO im Jahr 2016 möglich war, sondern nach wie vor erfolgen kann.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist in gegenständlichem Verfahren einerseits, ob ein Bescheid nach § 299 BAO ergehen hätte dürfen, da eine Wiederholungsprüfung zur Umsatzsteuer 2015 und beschwerdegegenständlicher Rechnung vom Bf eingewendet wurde und andererseits, ob der Bf sich den Vorsteuerabzug aus einer zu Unrecht in Rechnung gestellten Umsatzsteuer im direkten Veranlagungsverfahren gegenüber dem Finanzamt erklären könne.

3.1.1. Zum Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO

Gem § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde (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 (VwGH 30.06.2015, 2013/17/0009).

§ 302 BAO lautet auszugsweise wie folgt:

„[...] Aufhebungen gem § 299 BAO sind bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig“.

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

Im Zuge einer Aufhebung ist somit ein neuer Sachbescheid zu erlassen.

Unstrittig ist, dass es sich hier um eine sonstige Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des § 3a Abs 9 UStG 1994 handelt. Die abgerechneten Leistungen sind somit am Grundstücksort, also in Salzburg (Österreich) steuerbar und steuerpflichtig (Vgl *Ecker in Melhardt/Tumpel*, UStG2, § 3a Rz 150; UStR 2000 Rz 639w f; UStR-Kommentar Rz 640a ff).

§ 19 Abs 1 UStG 1994 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 112/2012) lautet wie folgt:

„Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

– der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und

– der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs 5 Z 3 ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.“

Der Grund für den Übergang der Steuerschuld gem § 19 Abs 1 letzter Satz UStG 1994 ergibt sich aus der Tatsache, dass der leistende Unternehmer (**Firmenname**) im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat und der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs 5 Z 1 und 2 UStG 1994 ist.

Mangels vorliegender Betriebsstätte des deutschen Unternehmens ***Firmenname*** und der erbrachten steuerbaren und steuerpflichtigen Leistung in Österreich kommt es gem § 19 Abs 1 UStG 1994 zu einem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger in Österreich. Für den Übergang der Steuerschuld ist eine Rechnung mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld nicht notwendig. Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht für die übergegangene Steuerschuld auch unabhängig vom Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung (Vgl § 12 Abs 1 Z 3 UStG 1994; Kuder in Melhardt/Tumpel, UStG2 § 19 Rz 20f).

Strittig ist jedoch, ob der Bf einen Vorsteuerabzug für eine zu Unrecht in der Rechnung ausgestellte österreichische Umsatzsteuer im Veranlagungswege (hier mittels Umsatzsteuererklärung 2015 vom 29.04.2017) direkt gegenüber dem Finanzamt vornehmen kann.

§ 11 Abs 12 UStG 1994 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 13/2014) lautet wie folgt:

„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.“

Das deutsche Unternehmen als Leistungserbringer schuldet im gegenständlichen Fall die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gem § 11 Abs 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung. Diese Vorsteuer, die auch vom Bf an den Rechnungsaussteller am 14.12.2015 bezahlt wurde, steht dem Bf im Veranlagungsweg gemäß österreichischem Umsatzsteuergesetz nicht zu, da die Umsatzsteuer nicht auf Grund der Leistung geschuldet wird. Vorsteuerbeträge, die lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, sind – auch im Rahmen eines Reverse-Charge-Verfahrens – vom Abzug ausgeschlossen (vgl Ruppe/Achatz, UStG⁶ 1994, § 12 Tz 49, mit Verweis auf EuGH 06.02.2014, C-424/12 „Sc Fatorie SRL“).

Im Beschwerdefall hat sich somit der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2015 vom 14.11.2017 insofern als nicht richtig erwiesen, als der Bf einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat von einer (zu Unrecht in Rechnung gestellten) Umsatzsteuer, welche bloß auf Grund der Rechnung gem § 11 Abs 12 UStG 1994 und nicht auf Grund der Leistung geschuldet war.

Der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2015 vom 14.11.2017 hätte somit anders lauten müssen und wurde vom Finanzamt daher gem § 299 BAO aufgehoben und neu erlassen.

3.1.2. Zum Umsatzsteuerbescheid 2015

In der Rechtssache „Reemtsma“ hat sich der EuGH (EuGH 15.03.2007, C-35/05 „Reemtsma Cigarettenfabrik GmbH“) hinsichtlich der Grundsätze der Neutralität und Effektivität schon auf einen unmittelbaren Anspruch des Leistungsempfängers gegenüber den Steuerbehörden gestützt (im Gegensatz zum österreichischen Umsatzsteuergesetz), wenn der zivilrechtliche Anspruch gegenüber dem Leistungserbringer nicht oder nur übermäßig erschwert durchsetzbar ist. Der EuGH hat dies im Urteil vom 26.04.2017, C-564/15 „Tibor Farkas“ für den Fall einer Rechnung für einen „Reverse-Charge-Umsatz“ bestätigt, in der zu Unrecht Umsatzsteuer ausgewiesen war. Hat der Fiskus die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer erhalten und ist eine Berichtigung nicht mehr möglich (zB infolge Insolvenz des leistenden Unternehmers) ist gestützt auf die EuGH Rechtsprechung der Vorsteuerabzug zu gewähren (*Ruppe/Achatz*, Kommentar zum UStG⁶, § 12 Tz 49). Es liegt aber ein Anwendungsfall für einen Direktanspruch gegenüber der Abgabenbehörde nur insofern vor (vgl. EuGH Tibor Farkas, 11.04.2019, C-691/17, EuGH PORR Epitesi, 13.10.2022, C-397/21), als es für den Bf infolge des nicht mehr Existierens des leistenden Unternehmens unmöglich ist, die Rückzahlung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zu erlangen.

Auch im jüngst ergangenen Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 13.03.2025 in der Sache „Greentech SA“ wird die Auffassung vertreten, dass der Leistungsempfänger sich die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in erster Linie durch Rechnungskorrektur vom Leistungserbringer im Zivilrechtsweg zurückzuholen hat. Allerdings gebieten die genannten Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivität grundsätzlich auch hier, dass der Steuerpflichtige in einer solchen Situation seinen Erstattungsanspruch unmittelbar gegenüber der Steuerverwaltung geltend machen könne. Klargestellt wird vom EuGH jedoch erneut, dass eine solche Geltendmachung des Erstattungsanspruchs von einem Antrag auf Vorsteuerabzug zu unterscheiden ist, denn das Recht auf Vorsteuerabzug besteht nur für diejenigen Steuern, die geschuldet werden.

Im streitgegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte und an den Leistungserbringer bezahlte Umsatzsteuer nicht im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu gewähren ist. Dieser Nachweis, dass eine Rechnungskorrektur bloß wegen einer Umfirmierung des Leistungserbringers nicht mehr möglich wäre, konnte vom Bf nicht erbracht werden und es wird auf das jüngst ergangene EuGH-Urteil „Greentech SA“ verwiesen.

Es fehlt ein Nachweis für die behauptete erschwerte Geltendmachung der Ansprüche gegenüber dem ausländischen leistenden Unternehmen, sodass hier in erster Linie die Geltendmachung des Anspruchs im Rahmen einer Rechnungskorrektur mit dem Leistungserbringer vorzunehmen ist.

Innerstaatlich ist in diesem Zusammenhang zu klären, auf welchem Wege (Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren oder in einem Nachsichtsverfahren) ein Direktanspruch

durchsetzbar ist. Zu dieser Frage gibt es noch keine höchstgerichtliche Entscheidung in Österreich (vgl *Mayr*, SWK 29/2024, 1224).

3.1.3. Zum Ermessen

Hinsichtlich des Arguments, dass es zu einer verbotenen Wiederholungsprüfung für die Umsatzsteuer 2015 gekommen sei, ist festzuhalten:

Im gegenständlichen Fall wurde dem Prüfer der belangten Behörde jene sachverhaltsrelevante Tatsache, dass das rechnungsausstellende Unternehmen keine Niederlassung in Österreich hatte, erst nach Beendigung der Umsatzsteuersonderprüfung (mit Kontrollmitteilung vom Februar 2018) bekannt. Diese Tatsache ist somit erst bei der „Wiederholungsprüfung“ neu hervorgekommen und somit wurde nicht derselbe Sachverhalt unterschiedlich rechtlich gewürdigt, sondern es kam zu einer anderslautenden rechtlichen Würdigung auf Grund eines anderen Sachverhaltes. Weiters wird in der Betriebsprüfung im Jahr 2018 kein Verstoß gegen das Wiederholungsverbot gem § 148 Abs 3 BAO gesehen, weil im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung kein gesamter Veranlagungszeitraum überprüft wurde.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass selbst ein tatsächlicher Verstoß gegen das Verbot einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos und bei der Wiederaufnahme nur im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen wäre (VwGH 20.06.1990, 86/13/0168; 14.05.1991, 90/14/0148; 24.09.1996, 94/13/0132; 26.11.1996, 92/14/0212; 19.10.1999, 98/14/0118).

Verfahrensmängel wie insbesondere eine unzulässige Wiederholungsprüfung oder ein Verstoß gegen den Grundsatz des Parteienghörs liegen nicht vor.

Grundsätzlich ist die Aufhebung eines Bescheides nicht zwingende Rechtsfolge, auch wenn sich der Spruch eines Bescheides im Verfahren nach § 299 BAO als unrichtig erweist. Die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Behörde, sie „kann“ aufheben.

Ermessen bedeutet jedoch nicht willkürliche Entscheidungsgewalt, sondern die Gewährung eines vom Zweck der Vorschriften begrenzten Handlungsspielraums. Das Ermessen ist nämlich immer „im Sinne des Gesetzes“ zu üben. Sinn des § 299 BAO ist es, in seinem Anwendungsbereich dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommen zu lassen (vgl VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022). Rechtmäßige und gleichmäßige Besteuerung sind am ehesten dann sichergestellt, wenn die Behörde einen unrichtigen Bescheid aufhebt. Der von § 299 BAO eingeräumte Ermessensspielraum ist daher so eng, dass ein unrichtiger Bescheid fast immer aufzuheben sein wird (vgl dazu gesamt *Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO Kommentar Band 4, § 299 Rz 51ff).

Die Bescheide betreffend die Aufhebung gem § 299 Abs 1 BAO vom 24.10.2018 in Verbindung mit dem Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 24.10.2018 ergingen innerhalb der Jahresfrist gem § 302 BAO.

Ergänzend wird noch ausgeführt, dass hinsichtlich der vom Bf ebenfalls erblickten Unbilligkeit der Bescheidfolgen im Abgabenverfahren kein Raum bestehen kann. Das Vorliegen einer allfälligen Unbilligkeit kann nicht schon im Verfahren zur Abgabenfestsetzung, sondern erst in dem über Antrag einzuleitenden Nachsichtsverfahren geltend gemacht werden (vgl VwGH 20.01.2003, 2002/17/0353).

3.1.4. Conclusio

In gegenständlichem Beschwerdefall bedeutet dies nun als Conclusio konkret, dass der Vorsteuerabzug im Veranlagungswege nicht gegeben ist und in erster Linie eine Rechnungskorrektur vorzunehmen ist. Ein Nachweis, dass eine solche Korrektur nicht mehr möglich oder nur erschwert möglich sei, wurde nicht erbracht.

§ 11 Abs 12 UStG 1994 sieht keine Befristung der Rechnungsberichtigung vor. Eine solche ergibt sich – mangels Rückwirkung der Rechnungsberichtigung – auch nicht aus den allgemeinen Verjährungsbestimmungen der BAO. Da aufgrund der in § 16 Abs 1 UStG 1994 ausdrücklich angeordneten ex nunc-Wirkung der Rechnungsberichtigung die ursprüngliche Steuerfestsetzung unberührt bleibt, kann eine Berichtigung auch dann erfolgen, wenn für die ursprüngliche Steuerfestsetzung bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist (vgl VwGH 15.12.2022, Ro 2019/13/0034). Die Steuerschuld aufgrund der Rechnung für den Aussteller der Rechnung fällt erst in dem Zeitraum weg, in dem die Rechnung berichtigt wird; die Rechnungsberichtigung wirkt somit ex nunc; für den Rechnungsempfänger geht einher, dass für diesen von vornherein keine Vorsteuerberechtigung gegeben ist (vgl VwGH 08.09.2022, Ro 2020/15/0025).

Da somit die Möglichkeit einer Rechnungskorrektur vom deutschen Unternehmen jederzeit noch durchgeführt werden könnte, stellt dies jedenfalls eine Gefahr für eine mögliche und missbräuchliche Abgabenverkürzung dar, sollte die Vorsteuer im Beschwerdefall nun im Veranlagungswege gewährt werden. Die belangte Behörde hätte dann nach einer (im Nachhinein doch stattfindenden) Rechnungskorrektur keine rechtliche Handhabe mehr, sobald die Bescheide des Bf in Rechtskraft erwachsen. Der Bf hätte die Vorsteuer im Veranlagungswege, das leistende Unternehmen die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer durch Rechnungskorrektur wieder erstattet bekommen und somit wäre es insgesamt zu einer Verkürzung dieses Betrages aus Sicht der österreichischen Finanzverwaltung gekommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Hinsichtlich der Frage, auf welchem Wege eine zu Unrecht abgeführte Umsatzsteuer als Vorsteuer zurückzufordern ist, wenn der zivilrechtliche Anspruch gegenüber dem leistenden nicht oder nur übermäßig erschwert durchsetzbar ist (vgl. EuGH 26.04.2017, C-564/15 „Tibor Farkas“), wurde bisher für Österreich höchstgerichtlich noch nicht entschieden (siehe *Mayr*, SWK 29/2024, 1224). Die ordentliche Revision ist daher zuzulassen.

Graz, am 29. Oktober 2025