

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache
Bf1, ***Bf1-Adr***,
betreffend Beschwerde vom 29. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich
vom 1. August 2024 betreffend Umsatzsteuer 2023 beschlossen:

- I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Artikel 267 AEUV die Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, die die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge MwSt-Richtlinie) und der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 betreffen:
 1. Ist die Bekanntgabe einer MwSt-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates als des Mitgliedstaates, in dem die Versendung oder Beförderung eines Gegenstandes beginnt, gemäß Art 138 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 in der Fassung der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, eine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, sodass die Lieferung bei fehlender Bekanntgabe einer solchen MwSt-Identifikationsnummer steuerpflichtig ist?
 2. Wenn die erste Frage bejaht wird und damit eine steuerpflichtige innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt: Fällt diese Mehrwertsteuer unter Art 5 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 und besteht dafür ein Recht auf Vorsteuerabzug bzw. ein Recht auf Erstattung der Vorsteuer?

3. Wenn die zweite Frage bejaht wird, ist bei nachträglicher Bekanntgabe einer bereits zum Zeitpunkt der Lieferung vergebenen und gültigen MwSt-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates als des Mitgliedstaats, in dem die Versendung oder Beförderung eines Gegenstandes beginnt, die Berichtigung der ursprünglichen Rechnung zulässig, oder steht ein Vorsteuerabzug bzw. eine Vorsteuererstattung des Empfängers einer Berichtigung entgegen?
 4. Wenn die dritte Frage bejaht wird und eine Berichtigung zulässig ist: Wirkt eine solche Berichtigung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück (ex-tunc Berichtigung) oder erst im Zeitpunkt der Berichtigung (ex-nunc Berichtigung)?
- I. Die Entscheidung über die Beschwerde wird bis zum Ergehen der Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union gemäß § 290 Abs. 2 BAO ausgesetzt.
 - II. Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig.

Begründung

A. Ausgangsverfahren

1. Die vor dem Bundesfinanzgericht beschwerdeführende Partei (in der Folge: British Company) ist ein Unternehmen (Steuerpflichtiger) aus dem Vereinigten Königreich.
2. Das Beschwerdeverfahren steht im Zusammenhang mit einem Vorsteuer-Erstattungsverfahren für Unternehmer aus dem Drittland nach der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979. British Company begehrt die Erstattung von österreichischen Vorsteuern aus einer Warenlieferung eines österreichischen Unternehmens.
3. British Company hat von einem österreichischen Unternehmen (im Folgenden: Lieferer) Waren gekauft, die vom Lieferer an British Company nach Schweden versendet wurden. Die Warenbewegung endete in Schweden. British Company hat seinem Lieferer keine MwSt-Identifikationsnummer bekannt gegeben. British Company verfügt weder über eine schwedische noch über eine österreichische MwSt-Identifikationsnummer.

4. Es liegt weder ein Reihengeschäft noch ein Dreiecksgeschäft vor. Es besteht kein Anhaltspunkt für Missbrauch oder Betrug.
5. Mangels Bekanntgabe einer MwSt-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaats als des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt, hat der österreichische Lieferer die grenzüberschreitende Lieferung nach Art 138 Abs. 1 Buchst. b MwSt-Richtlinie nicht steuerfrei gestellt, sondern österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.
6. British Company beantragte den Abzug der Vorsteuer im Erstattungsverfahren nach der 8. Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 (innerstaatliche Umsetzung durch § 21 Abs 9 UStG 1994 iVm Verordnung BGBl 279/1995). Das Finanzamt versagte die Erstattung, weil das Vorsteuererstattungsverfahren gem. Art. 5 der 8. Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 nicht auf Lieferungen von Gegenständen anwendbar ist, die steuerfrei sind oder nach Art. 15 Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreit sein könnten. Da die Lieferung steuerfrei sein könnte, könne keine Erstattung erfolgen.
7. British Company kontaktierte daraufhin seinen Lieferer und konfrontierte ihn mit der Ansicht des Finanzamtes. Der Lieferer weigert sich, die Lieferung steuerfrei zu behandeln, weil ihm British Company im Zeitpunkt der Lieferung keine MwSt-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates bekannt gegeben hat und daher seit der Änderung der MwSt-Richtlinie die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht vorlägen.
8. British Company hat dem Lieferer in weiterer Folge seine im Zeitpunkt der Lieferung gültige irische MwSt-Identifikationsnummer bekannt gegeben und den Lieferer ersucht, die Lieferung steuerfrei zu behandeln und die Rechnung entsprechend zu berichtigen.
9. Der Lieferer ist dennoch nicht bereit, die Lieferung steuerfrei zu behandeln und die Rechnung zu berichtigen, weil er von der Unzulässigkeit einer nachträglichen Korrektur ausgeht.
10. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist nunmehr strittig, ob die Vorsteuer im Rahmen des Erstattungsverfahrens nach der 8. Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 erstattet werden kann.

B. Zulässigkeit und Streitgegenstand

11. 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.
12. 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. Dezember 2008, *Cartesio*, Rs C-210/06, EU:C:2008:723, Rn 67; 5. Dezember 2006, *Cipolla u. a.*, verb Rs C-94/04 und C-202/04, EU:C:2006:758, Rn 25; 13. März 2001, *PreussenElektra*, Rs C-379/98, EU:C:2001:160, Rn 39).
13. Das Bundesfinanzgericht ist als Gericht im Sinne des Art. 267 AEUV zur Anrufung des EuGH berechtigt. Es handelt sich gegenständlich nicht um ein Problem hypothetischer Natur, weil nach der Rechtsprechung des VwGH (unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH) das Recht auf Vorsteuerabzug nicht auf eine zu Unrecht gezahlte Steuer erstreckt werden kann (VwGH 8.9.2022, Ro 2020/15/0025).
14. Das Bundesfinanzgericht hat Zweifel an der Auslegung von Art 138 MwSt-Richtlinie. Im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen kam der Gerichtshof zum Ergebnis, dass die Bekanntgabe einer MwSt-Identifikationsnummer lediglich ein formelles Erfordernis darstelle, das den Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Frage stellen kann, sofern die materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind (vgl. EuGH 27. September 2012, C-587/10, *VSTR*, EU:C:2012:592 Rn 51).
15. Mit RL (EU) 2018/1910 wurde Art 138 MwSt-Richtlinie dahingehend geändert, dass in Buchstabe b die Verpflichtung normiert wurde, dass der Steuerpflichtige oder die nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den bzw. die die Lieferung erfolgt, für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat registriert ist, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt, und dass er dem Lieferer diese MwSt-Identifikationsnummer mitgeteilt hat.
16. Das vorliegende Gericht hat Zweifel, ob die Änderung des Wortlautes von Art 138 MwSt-Richtlinie durch die RL (EU) 2018/1910 auch eine Änderung des materiellen Inhaltes der

Bestimmung nach sich zieht, und zwar dergestalt, dass die MwSt-Identifikationsnummer nunmehr zu den materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zählt.

17. Es besteht damit ein Zusammenhang zwischen den anwendbaren unionsrechtlichen Vorschriften und dem nationalen Rechtsstreit iSd Art 94 Buchst c der Verfahrensordnung des Gerichtshofes.
18. Die Auslegung von Art 138 MwSt-Richtlinie ist für den Ausgangsrechtsstreit von Bedeutung, weil offen ist, ob das Erfordernis, die MwSt-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates bekanntzugeben, tatsächlich Voraussetzung für die Zuerkennung der Steuerfreiheit ist. Ist das nämlich der Fall, dann ist der Umsatz zu Recht steuerbar und steuerpflichtig in Österreich, sodass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen müssten. Stellt der Ausweis der MwSt-Identifikationsnummer in der Rechnung jedoch kein materielles Erfordernis für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung dar, dann wurde die Mehrwertsteuer zu Unrecht ausgewiesen und erhoben und der Vorsteuerabzug müsste versagt werden, weil die materiellen Voraussetzungen für eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht vorliegen (vgl. bspw. EuGH 21. Februar 2018, *Kreuzmayr GmbH*, C-628/16, EU:C:2018:84, Rn. 43; EuGH 14. Juni 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 35 und 36).
19. Für das Bundesfinanzgericht ist die richtige Anwendung des Unionsrechts nicht derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.

C. Unionsrecht

20. Art. 138 der MwSt-Richtlinie idF RL (EU) 2018/1910 normiert:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferung von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder auf deren Rechnung an einen Ort außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) die Gegenstände werden an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person geliefert, die als solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat handeln, in dem die Versendung oder Beförderung beginnt;*
- b) der Steuerpflichtige oder die nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den bzw. die die Lieferung erfolgt, ist für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat registriert, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt, und hat dem Lieferer diese Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt.*
- (1a) Die Befreiung gemäß Absatz 1 gilt nicht, wenn der Lieferer der Verpflichtung zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung nach den Artikeln 262 und 263 nicht nachgekommen ist oder die zusammenfassende Meldung nicht die gemäß Artikel 264*

erforderlichen korrekten Angaben zur Lieferung enthält, es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen.“

21. Art. 5 der Achte Richtlinie 79/1072/EWG normiert:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie wird der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17 der Richtlinie 77/388/EWG, wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird, bestimmt.

Die vorliegende Richtlinie gilt nicht für die Lieferungen von Gegenständen, die steuerfrei sind oder nach Artikel 15 Nummer 2 der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreit werden können.“

D. Nationales Recht

22. Art 7 UStG 1994 normiert:

„(1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet. Wurde ein Gegenstand gemäß Art. 3 Abs. 2 im Rahmen einer Konsignationslagerregelung verbracht und wird der Gegenstand, innerhalb der in Art. 1a Abs. 3 genannten Frist an den geplanten Erwerber geliefert, gilt die Voraussetzung des ersten Satzes in diesem Zeitpunkt als erfüllt;

2. der Abnehmer ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar;

4. der Abnehmer im Sinne der Z 2 lit. a und lit. b hat dem Unternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt;

5. der Unternehmer ist der Verpflichtung zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung nach Art. 21 Abs. 3 nachgekommen oder hat sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründet.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.“

§ 21 Abs 9 UStG 1994 normiert:

Der Bundesminister für Finanzen kann bei nicht im Inland ansässigen Unternehmern, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Bei nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern kann weiters bestimmt werden, dass bestimmte Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen sind. In der Verordnung kann festgelegt werden:

- *ein besonderes Verfahren für die Vorsteuererstattung,*
- *ein Mindestbetrag, ab dem eine Vorsteuererstattung erfolgt,*
- *innerhalb welcher Frist der Erstattungsantrag zu stellen ist,*
- *dass der Bescheid über die Erstattung der Vorsteuerbeträge elektronisch zugestellt wird,*
- *wie und in welchem Umfang der zu erstattende Betrag zu verzinsen oder zu vergebühren ist.*

Vorsteuern im Zusammenhang mit Umsätzen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers sind nur erstattungsfähig, wenn die Umsätze in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen. Einem Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist und Umsätze ausführt, die zum Teil den Vorsteuerabzug ausschließen, wird die Vorsteuer höchstens in der Höhe erstattet, in der er in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

23. § 1 Abs 1 VO 279/1995 idF BGBl 16/2021 normiert:

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

- 1. keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder*
- 2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder*
- 3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) oder*
- 4. im Inland nur Umsätze, die unter eine Sonderregelung gemäß § 25a, Art. 25a, § 25b UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.*

24. § 12 Abs 1 UStG 1994 normiert:

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- 1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. (...)*

Zu den Vorlagefragen

Zu Frage 1:

25. Mit der ersten Frage möchte das Bundesfinanzgericht wissen, ob die Bekanntgabe einer MwSt-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaats als des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt, eine materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ist, bei deren Fehlen die Lieferung deshalb im Ursprungsland steuerpflichtig ist, weil die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht vorliegen.
26. Insofern kann einerseits auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs verwiesen werden, wonach – zur alten Rechtslage vor Ergehen der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 – die Bekanntgabe einer MwSt-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates bloß ein formelles Erfordernis war, das den Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Frage stellen kann, sofern die materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind (EuGH 27. September 2012, *VSTR*, Rs C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 51; 6. September 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 60). Ausschlaggebend war im Lichte der Rechtsprechung des Gerichtshofes für diese Rechtslage lediglich, dass eine grenzüberschreitende Warenbewegung stattgefunden hat und die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen (EuGH 20. Oktober 2016, *Plöckl*, Rs C-24/15, EU:C:2016:791, Rn 59).
27. In Bezug auf das Ausgangsverfahren kann festgehalten werden, dass die materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Gerichtshofes vorliegen: Die Lieferung fand zwischen zwei Steuerpflichtigen statt und es kam zu einer grenzüberschreitenden Warenbewegung. Für das Vorhandensein von Missbrauch oder Betrug in Zusammenhang mit dieser Lieferung besteht für das Bundesfinanzgericht kein Anhaltspunkt.
28. Andererseits hat die Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten zu einer Änderung des Art 138 MwSt-Richtlinie geführt. Nunmehr wird als Voraussetzung für die Steuerbefreiung normiert, dass eine MwSt-Identifikationsnummer eines Mitgliedstaates bekanntgegeben werden muss, die von einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt, erteilt wurde.

29. Die Erwägungsgründe zur Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 verweisen hierzu darauf, dass die Bekanntgabe der MwSt-Identifikationsnummer eine materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen sein soll (siehe Erwägungsgrund 7 der Richtlinie (EU) 2018/1910).
30. Auch der MwSt-Ausschuss bestätigt einstimmig, dass durch die mit der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 vorgenommenen Änderung von Artikel 138 Absatz 1 der MwSt-Richtlinie eine wesentliche Bedingung für die Anwendung der Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen hinzugefügt wird. Der MwSt-Ausschuss ist einstimmig der Auffassung, dass diese Hinzufügung bedeutet, dass die Bedingungen für die Anwendung der Befreiung nach Artikel 138 als nicht erfüllt betrachtet werden müssen und der Lieferer die Mehrwertsteuer zwingend berechnen muss, wenn die Person, die diese Gegenstände erwirbt, gegenüber dem Lieferer ihre Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht angibt, oder wenn die angegebene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von dem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, aus dem die Gegenstände versandt oder befördert werden (Leitlinie des MwSt-Ausschusses aus der 113. Sitzung vom 3. Juni 2019, Dokument taxud.c.1(2019)3533969 – Arbeitsunterlage Nr. 968).
31. Dagegen spricht, dass die fehlende Bekanntgabe einer MwSt-Identifikationsnummer materiell nichts daran ändert, dass eine grenzüberschreitende Warenbewegung zwischen zwei Mitgliedstaaten durch zwei Steuerpflichtige stattgefunden hat.

Zu Frage 2:

32. Die zweite Frage bezieht sich auf die Möglichkeit der Vorsteuererstattung, die inhaltlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug entspricht. Wird für eine innergemeinschaftliche Lieferung, die nicht alle Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gem. Art 138 MwSt-Richtlinie erfüllt, Mehrwertsteuer ausgewiesen, ohne dass ein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt, müsste die Steuerschuld konsequenterweise deshalb entstehen, weil der Steuerpflichtige Gegenstände steuerpflichtig liefert (Art 193 MwSt-Richtlinie). Daraus ergäbe sich in weiterer Konsequenz das Recht auf Vorsteuererstattung bzw. Vorsteuerabzug für den dazu grundsätzlich berechtigten Empfänger.
33. Dafür spricht auch die Rechtsprechung des Gerichtshofes, derzufolge das Recht auf Vorsteuerabzug für diejenigen Steuern besteht, die geschuldet werden – d. h. mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang stehen (EuGH 11. April 2019, *PORR*, C-691/17, EU:C:2019:327, Rn. 36). Kann die innergemeinschaftliche Lieferung mangels Erfüllung der materiellen Voraussetzungen nicht befreit werden, steht die Vorsteuer mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang.

34. Andererseits kann das Recht auf Vorsteuerabzug nach Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht auf eine zu Unrecht gezahlte Vorsteuer erstreckt werden (EuGH 21. Februar 2018, *Kreuzmayr GmbH*, C-628/16, EU:C:2018:84, Rn. 43; 14. Juni 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 35 und 36). Folglich erstreckt sich dieses Recht nicht auf die Mehrwertsteuer, die nur deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist (vgl. EuGH 13. Dezember 1989, *Genius*, C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 19, sowie 6. November 2003, *Karageorgou u. a.*, C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, Rn. 51).
35. Denkbar wäre es im Ausgangsfall nämlich auch, dass die Steuerpflicht nur deshalb entsteht, weil der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer für eine an sich zu befreiende Lieferung in einer Rechnung ausweist (Art 203 MwSt-Richtlinie). Dafür spräche im Ausgangsfall, dass British Company tatsächlich eine irische MwSt-Identifikationsnummer besitzt, diese dem österreichischen Lieferer aber nicht bekannt gegeben hat.
36. Die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges könnte in diesem Zusammenhang faktisch das Funktionieren des Binnenmarktes gefährden: Durch die fehlende MwSt-Identifikationsnummer des Empfängers einer Lieferung gem. Art 138 Abs 1 und Absatz 2 Buchstabe c MwSt-Richtlinie kann die Nachvollziehbarkeit des Handels zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten durch die Zusammenfassende Meldung nach Art 262 MwSt-Richtlinie nicht erreicht werden.
37. Der Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung (Bestimmungsland), in dem die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durchzuführen ist (Art 40 MwSt-Richtlinie), würde somit keine Kenntnis von der grenzüberschreitenden Warenbewegungen erlangen. Für den Empfänger bestünde auch kein Anreiz, seine MwSt-Identifikationsnummer bekannt zu geben, um eine Entlastung von der Mehrwertsteuer zu erreichen.
38. Dabei ist allerdings zu bedenken, dass für die Steuerfreiheit nicht zwangsläufig die MwSt-Identifikationsnummer des Mitgliedstaats bekannt gegeben werden muss, in dem die Warenbewegung endet. Maßgeblich ist nämlich lediglich eine MwSt-Identifikationsnummer eines Mitgliedstaats, der sich vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung unterscheidet. Selbst bei Erfüllung der Meldeverpflichtung bei Heranziehung von zwei unterschiedlichen MwSt-Identifikationsnummern, wäre damit noch nicht sichergestellt, dass sich die Ware am Ende der Warenbewegung tatsächlich in dem Mitgliedstaat befindet, dessen MwSt-Identifikationsnummer verwendet wurde.

Zu Frage 3:

39. Mit der Frage 3 möchte das Bundesfinanzgericht wissen, welche Folgen es hat, wenn die Voraussetzung der Bekanntgabe der MwSt-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates als des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt, erst nach Ausführung der Lieferung bzw. nach der Rechnungslegung dem Lieferer vom Erwerber bekanntgegeben wird.
40. Dabei stellt sich zunächst die Frage, ob die nachträgliche Bekanntgabe einer MwSt-Identifikationsnummer überhaupt noch Einfluss auf die Besteuerung des Umsatzes haben kann, da Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird (Art 63 MwSt-Richtlinie).
41. Dafür, dass bei nachträglicher Bekanntgabe der MwSt-Identifikationsnummer eine Berichtigung der Mehrwertsteuer zulässig ist, spricht sich der MwSt-Ausschuss, allerdings nicht einstimmig, aus. Er ist jedoch mit großer Mehrheit der Auffassung, dass der Lieferer, sofern er keinen Grund zur Annahme einer betrügerischen Absicht seitens des Erwerbers hat, die ursprüngliche Rechnung berichtigen und die Steuerbefreiung nach Artikel 138 der MwSt-Richtlinie anwenden soll. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass alle anderen Bedingungen für die Anwendung dieser Steuerbefreiung erfüllt sind in dem Fall, dass:
- zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs der Erwerber dem Lieferer seine ihm von einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, erteilte MwSt-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat, aber
 - der Erwerber dies zu einem späteren Zeitpunkt und noch innerhalb des Zeitraums nachholt, in dem die Rechnung nach den Vorschriften des Mitgliedstaats, in dem die Lieferung erfolgt, berichtigt werden kann (Leitlinien des MwSt-Ausschusses aus der 116. Sitzung vom 12. Juni 2020, Dokument taxud.c.1(2020)971538 – Arbeitsunterlage Nr. 989).
42. Auch der Gerichtshof hat sich mit einer ähnlichen Frage beschäftigt nämlich der, ob eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann. Dabei hat er festgestellt, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnung enthält und dass es unter diesen Umständen grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten ist, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann (EuGH 11. April 2013, C-138/12, *Rusedespred*, EU:C:2013:233, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).
43. Im Fall der nachträglichen Erfüllung aller Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach Art 138 MwSt-Richtlinie bleibt es für das Bundesfinanzgericht allerdings offen, ob ursprünglich

überhaupt eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer im Sinne der Rechtsprechung vorgelegen hat, zumal im Zeitpunkt der Lieferung ja mangels Vorliegens der materiellen Voraussetzungen eine Besteuerung vorzunehmen war (sofern die erste Frage bejaht wird).

44. Zieht man dennoch eine Parallele zur Berichtigung einer zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer bleibt fraglich, ob einer solchen Berichtigungsmöglichkeit nicht von Anfang an der Vorsteuerabzug des Empfängers entgegensteht (sofern die zweite Frage bejaht wird). Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangt es nach Auffassung des Gerichtshofes nämlich, dass eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer dann berichtigt werden kann, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, (EuGH 2. Juli 2020, Rs C-835/18, *Terracult*, EU:C:2020:520, Rn. 28; 11. April 2013, C-138/12, *Rusedespred*, EU:C:2013:233, Rn. 27).
45. Soweit der Empfänger die Mehrwertsteuer, die für die steuerpflichtige innergemeinschaftliche Lieferung geschuldet wurde, als Vorsteuer abgezogen hat, wäre durch eine Berichtigung die Gefährdung des Steueraufkommens gegeben, sofern nicht gleichzeitig der Vorsteuerabzug rückgängig gemacht wird.
46. Die Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges wiederum würde im Ausgangsfall die Rückgängigmachung der Vorsteuererstattung bedeuten: Von einem ausländischen Steuerpflichtigen müsste Mehrwertsteuer rückgefordert werden, die ihm zuvor erstattet wurde. Dies wäre mit erheblichen Unsicherheiten in Bezug auf die Einbringlichkeit verbunden, sodass es in diesem Zusammenhang gegebenenfalls die Grundsätze der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit verbieten könnten, eine Berichtigung zuzulassen, wenn durch einen ursprünglich zulässigen Vorsteuerabzug bzw. eine ursprünglich zulässige Vorsteuererstattung die Neutralität der Mehrwertsteuer bereits sichergestellt wurde.
47. Umgekehrt könnte in einem Fall, in dem beim Empfänger keine bzw. keine volle Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht, eine Entlastung von der Mehrwertsteuer des Ursprungslandes nur durch eine Berichtigung erreicht werden.

Zu Frage 4

48. Geht man davon aus, dass die nachträgliche Erfüllung aller Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit zu einer nachträglichen Anwendung der Steuerbefreiung nach Art 138 führen kann, ist für das Bundesfinanzgericht fraglich, zu welchem Zeitpunkt sich dieser Umstand auswirkt. Denkbar ist, dass eine etwaige Berichtigung auf den Zeitpunkt des Umsatzes

zurückwirkt (ex-tunc Berichtigung) oder erst im Zeitpunkt der Berichtigung (ex-nunc Berichtigung) eintritt.

49. Hierzu ist aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts noch keine gesicherte unionsrechtliche Rechtsprechung vorhanden.
50. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Rechnungsberichtigung im Falle einer zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer (etwa bei Steuerschuld aufgrund der Rechnung) ex nunc (also im Zeitpunkt ab der Berichtigung) und unbefristet erfolgen (vgl. VwGH 15.12.2022, Ro 2019/13/0034, mwN).
51. Für einen anderen Teilbereich der MwSt-Richtlinie, nämlich die Sonderregelungen für Dreiecksgeschäfte, hat sich der Gerichtshof gegen eine Rückwirkung ausgesprochen: „Folglich kann von einer Berichtigung der Rechnung nicht die Rede sein, wenn eine Voraussetzung für die Anwendung der für Dreiecksgeschäfte geltenden Ausnahmeregelung wie die nach Art. 226 Nr. 11a der Mehrwertsteuerrichtlinie erforderliche Angabe fehlt. Wie die Generalanwältin in den Nrn. 57 und 61 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist das nachträgliche Erfüllen einer für die Steuerschuldverlagerung auf den Empfänger einer Lieferung notwendigen Tatbestandsvoraussetzung keine Korrektur. Es handelt sich um die erstmalige Ausstellung der erforderlichen Rechnung, die keine Rückwirkung entfalten kann“ (vgl. EuGH 08. Dezember 2022, C-247/21, *Luxury Trust Automobil*, EU:C:2022:966, Rn 61).
52. Der MwSt-Ausschuss hat sich zum Zeitpunkt der Berichtigung auch nicht dezidiert geäußert. Beide Standpunkte ließen sich aus den Leitlinien herauslesen, die nur von einer Berichtigung der ursprünglichen Rechnung sprechen, ohne einen Zeitpunkt zu nennen, zu dem die Berichtigung seine Wirkung entfalten soll (Leitlinien des MwSt-Ausschusses aus der 116. Sitzung vom 12. Juni 2020, Dokument taxud.c.1(2020)971538 – Arbeitsunterlage Nr. 989).
53. Im umgekehrten Fall, nämlich dem Verstoß des Lieferers gegen die Verpflichtung zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung gemäß Artikel 262 und 263 der MwSt-Richtlinie bzw. wenn die vom Lieferer eingereichte zusammenfassende Meldung nicht die gemäß Artikel 264 der MwSt-Richtlinie erforderlichen korrekten Angaben zur Lieferung enthält, ist der MwSt-Ausschuss fast einstimmig der Auffassung, dass die Befreiung unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend widerrufen werden kann (Leitlinien des MwSt-Ausschusses aus der 113. Sitzung vom 3. Juni 2019, Dokument F taxud.c.1(2019)7900872 – Arbeitsunterlage Nr. 977).

54. Insgesamt ist für das Bundesfinanzgericht daher fraglich, in welchem Zeitpunkt eine etwaige Berichtigung wirken soll.

Graz, am 18. September 2025