

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 25.05.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 16.05.2011 betreffend die Erstattung von Vorsteuern für 01-12/2010 im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) eine in Deutschland ansässige Friseurin, bezog im Jahr 2010 Friseurbedarf bei einem Österreichischen Unternehmen, das die Warenlieferungen mit zwei Rechnungen vom 30.08.2010 (Umsatzsteuer 75,33 Euro) und vom 30.12.2010 (Umsatzsteuer 84,64 Euro) unter Ausweis von 20 % Umsatzsteuer fakturierte.

Mit elektronischer Eingabe vom 24.03.2011 stellte die Bf. einen Antrag auf Erstattung der Vorsteuern nach dem Verfahren gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 (=Vorsteuererstattungsverfahren).

Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab, dass es sich um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen im Abholfall gehandelt habe und eine Erstattung daher ausgeschlossen sei. Die Rechnungen seien vom Rechnungsaussteller zu korrigieren.

Die Bf. erhob Berufung (nunmehr Beschwerde) mit der Begründung, es lägen keine Abholfälle, sondern Versandlieferungen vor. Die Waren seien telefonisch in

Österreich bestellt und von dort aus per Nachnahme an die Mitbeteiligte versandt worden. Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung erläuterte die Bf. in ihrem Vorlageantrag, dass sie ihre Tätigkeit erst im September 2010 operativ aufgenommen, aber schon im August 2010 Einkäufe getätigt habe. Die Umsatzsteuer Identifikationsnummer (=UID-Nummer) sei ihr erst Ende Oktober 2010 erteilt worden und habe dem Rechnungsaussteller beim ersten Einkauf im August 2010 somit noch nicht vorgewiesen werden können. Die Bf. habe dem österreichischen Unternehmer ihre UID-Nummer leider nicht im Zuge des zweiten Einkaufs, sondern erst im Jänner 2011 bekannt gegeben.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde teilweise statt und ließ die Erstattung der Vorsteuern hinsichtlich der Rechnung vom 30.08.2010 in Höhe von 75,33 Euro zu.

Begründend führte das Bundesfinanzgericht aus, die Vorsteuererstattungsverordnung Nr. 279/1995 sei auf Lieferungen von Gegenständen, die von der Steuer befreit oder nach Art. 7 UStG 1994 befreit werden können, nicht anwendbar

(Hinweis auf Art. 171 Abs. 3 MwSt-RL, 2006/I 12/EG iVm der 8. und der 13. RL bzw. Art. 4 RL 2008/9/EG). Für fälschlich in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge sowie für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen komme daher das Erstattungsverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung. Der Unternehmer habe es zum Zeitpunkt des Einkaufs in der Hand, durch Auftreten unter seiner UID-Nummer offenzulegen, dass er den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erwirbt. Der Leistungsempfänger müsse sich gegebenenfalls um eine Rechnungsberichtigung bemühen, weil ansonsten die Gefahr bestehe, dass dieselbe Vorsteuer sowohl im Zuge einer Rechnungsberichtigung zurückgezahlt als auch ein weiteres Mal im Vorsteuererstattungsverfahren vergütet werde.

Hinsichtlich der Rechnung vom 30.12.2010 stehe fest, dass diese Waren im Zuge der Lieferung nach Deutschland gebracht und für das Unternehmen der Bf. angeschafft worden seien. Die Bf. habe zu diesem Zeitpunkt bereits über eine UID-Nummer verfügt und keinen Grund gehabt, diese dem liefernden Unternehmen nicht bekannt zu geben. Die Mitbeteiligte sei für diesen Vorgang in Deutschland auch erwerbsteuerpflichtig. Es stehe fest, dass die österreichische Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen worden sei.

Dass die Bf. dem liefernden Unternehmen ihre UID-Nummer nicht bekanntgegeben habe, ändere nichts daran, dass die Lieferung steuerfrei hätte sein können und deshalb die ausgewiesene Steuer im Erstattungsverfahren nicht zu berücksichtigen sei. Es sei nicht nachvollziehbar, warum die Bf. die Rechnung nicht habe berichtigen lassen, zumal das Finanzamt mehrfach auf die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung hingewiesen habe. Anders verhalte es sich mit der Rechnung vom 30.08.2010. Im Zeitpunkt der Rechnungslegung habe die Mitbeteiligte noch nicht über eine UID-Nummer verfügt, weshalb das liefernde Unternehmen in Österreich auch nicht steuerfrei habe liefern können. Nach der Judikatur des EuGH seien zwar formelle Mängel einer Rechnung, wie das Fehlen der UID-Nummer, im Falle der Erfüllung der materiellen Voraussetzungen zweitrangig, eine Berichtigung der Rechnung sechs Jahre nach Lieferung sei aber

mangels entsprechender Vorkehrungen des liefernden Unternehmens nicht zumutbar. Auf Grund dieser besonderen Konstellation und dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer sei von einem eng begrenzten Ausnahmefall auszugehen und die Vorsteuer aus der Rechnung vom 30.08.2010 zu erstatten.

Gegen diese Entscheidung, des Bundesfinanzgerichtes brachte das Finanzamt Amtsrevision ein, da es die Ansicht vertritt, dass auch die Vorsteuer aus der Rechnung vom 30.08.2010 nicht zu erstatten sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hob das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes mit Erkenntnis vom 19.12.2018, Ra 2017/15/0064 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit folgender Begründung auf:

„Nach der Rechtsprechung des EuGH erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (vgl. EuGH 27.09.2012, C-587/10, VSTR, Rn. 46 unter Hinweis auf Vorjudikatur). Im Urteil vom 09.02.2017, C-21/16, Euro Tyre, hat der EuGH in Rn. 29 ausgesprochen, dass zu den abschließend aufgezählten materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht die Verpflichtung des Erwerbers gehört, über eine Mehrwertsteueridentifikationsnummer zu verfügen (im gleichen Sinne bereits EuGH 06.09.2012, C-273/11, Mecsek-Gabona, Rn. 59).“

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 02.09.2009, 2005/15/003 ausgesprochen, dass die Verwendung der UID-Nummer eine wichtige Funktion für die Behandlung der Umsätze hat. Der Lieferant, dem der Abnehmer seine UID-Nummer eines anderen Mitgliedstaats bekannt gibt, kann grundsätzlich davon ausgehen, dass der Erwerber damit erklärt, im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung zu unterliegen, sodass die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung zu Recht in Anspruch genommen werden kann. Die Angabe der UID-Nummer ist zwar nach Art. 7 UStG 1994 keine materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung, jedoch nach § 6 der Verordnung BGBI Nr. 401/1996 zwingend aufzuzeichnen. Damit wird die UID-Nummer Bestandteil des Buchnachweises; die fehlende oder unrichtige Aufzeichnung kann zur Versagung der Steuerfreiheit führen. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Hinweis auf das Urteil vom 27.09.2007, C-146/05, Albert Collée, Rn. 28 bis 31) ist jedoch auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen.“

Soweit die Revision rügt, das Bundesfinanzgericht habe keine ausreichenden Feststellungen zur Frage getroffen, ob die Bf. im Zeitpunkt der strittigen Lieferung Unternehmerin war und die gelieferten Gegenstände für Zwecke ihre Unternehmens erworben wurden, ist ihr zu entgegnen, dass die Bf. ihre Tätigkeit als (selbständige) Friseurin unstrittig im September 2010 aufgenommen hat und es sich bei der mit 30.08.2010 verrechneten Leistung um die Lieferung mehrerer Haarteile und anderer Utensilien für den Friseurbedarf gehandelt hat, sodass die Feststellung des Bundesfinanzgerichts, die Waren seien für das Unternehmen der Mitbeteiligten

angeschafft worden, nicht unschlüssig erscheint. Im Übrigen hat auch das revisionswerbende Finanzamt in seinen Bescheiden, in denen es die Bf. auf die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung durch den leistenden Unternehmer verwiesen hat, nicht in Zweifel gezogen, dass der Warenbezug in Vorbereitung auf die selbständige Tätigkeit der Mitbeteiligten erfolgt war.

Da das Fehlen einer UID-Nummer des Erwerbers im Zeitpunkt des Leistungsbezuges dem Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung iSd Art. 7 UStG 1994 - wie schon ausgeführt - nicht entgegensteht, wenn die materiellen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind, wovon nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts auszugehen ist, schuldete der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer im Revisionsfall lediglich aufgrund der Rechnung.

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann der Leistungsempfänger nur den Betrag an Umsatzsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Vorsteuerbeträge, die lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Fälle der Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer (vgl. EuGH 15.03.2007, C-35/05, Rn. 27, Reemtsma, sowie EuGH 13.12.1989, C-342/87, Genius Holding, Rn. 15).

Das Bundesfinanzgericht ließ eine Erstattung der Vorsteuer auf Grund der mit Rechnung vom 30.12.2010 verrechneten Lieferung nicht zu und verwies die Mitbeteiligte darauf, dass sie dem liefernden Unternehmen ihre UID-Nummer hätte bekannt geben müssen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum die Mitbeteiligte die Rechnung nicht habe berichtigen lassen. Hinsichtlich der in der Rechnung vom 30.08.2010 ausgewiesenen Umsatzsteuer ließ es die Erstattung jedoch zu, weil die Mitbeteiligte zu diesem Zeitpunkt noch nicht über eine UID-Nummer verfügt habe, weshalb das österreichische Unternehmen nicht steuerfrei habe liefern können. Dem liefernden Unternehmen sei mehr als sechs Jahre nach dieser Lieferung eine Berichtigung der Rechnung „mangels entsprechender Vorkehrungen“ nicht mehr zumutbar.

Das Bundesfinanzgericht hat die Berichtigung der Rechnung vom 30.12.2010, die ebenfalls vor mehr als sechs Jahren ausgestellt worden war, als unproblematisch angesehen und die Mitbeteiligte darauf verwiesen, dass sie im

Laufe des Verfahrens mehrfach (erstmals im April 2011 wenige Wochen nach ihrem Erstattungsantrag vom 24.03.2011) auf die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung aufmerksam gemacht worden sei. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Berichtigungsmöglichkeit der Rechnung vom 30.8.2010 zu einem anderen Ergebnis gelangen konnte. Im angefochtenen Erkenntnis wird dazu lediglich ausgeführt, dass das liefernde Unternehmen dafür „keine Vorkehrungen“ getroffen hätte, ohne jedoch darzulegen, welche notwendigen Unterlagen oder sonstigen Vorkehrungen für eine Rechnungsberichtigung gefehlt hätten (vgl. zu den Voraussetzungen einer Rechnungsberichtigung Ruppe/Achatz, UStG, 5. Auflage, 11 Tz. 126, wonach die Rechnungsberichtigung an keine Frist gebunden und auch die Form freigestellt ist).

Das angefochtene Erkenntnis ist daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.“

Rechtslage:

Das Beschwerdeverfahren ist nunmehr wieder *offen*. Das Bundesfinanzgericht hat im fortgesetzten Verfahren unter Bindung an die Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu entscheiden.

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

Die vorliegende Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 25.07.2011 zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat diese im Sinne der zitierten Bestimmung nunmehr als Beschwerde zu erledigen.

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen 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 § 21 Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 UStG 1994 regeln. Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994 erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBI. Nr. 279/1995 in der hier anzuwendenden Fassung BGBI. II Nr. 222/2009.

Die Verordnung ist in Umsetzung des Unionsrechts, insbesondere der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der RL 2006/1 12/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, ergangen.

Gemäß Art. 4 der RL 2008/9/EG findet das Erstattungsverfahren keine Anwendung auf nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge und in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Art. 138 (innergemeinschaftliche Lieferung) oder Art. 146 Abs. 1 lit b der Richtlinie 2006/112/EG von der Steuer befreit sind oder befreit werden können.

Erwägungen:

Im Beschwerdefall steht unstrittig fest, dass die Lieferung an die Bf., über welche mit Rechnung des liefernden österreichischen Unternehmens vom 30.08.2010 abgerechnet

worden war, bereits im Vorfeld der unternehmerischen Aktivitäten der Bf. für deren Unternehmen erfolgte.

Dass der Bf. zu diesem Zeitpunkt von der deutschen Steuerverwaltung noch keine UID-Nummer zugeteilt worden war und die Rechnung vom 30.08.2010 folglich keine UID-Nummer aufweisen konnte, ändert nichts an der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung an die Bf.

Danach ist der Ausweis der Umsatzsteuer in Höhe von 75,33 Euro zu Unrecht erfolgt und nach den obigen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht erstattungsfähig. Dies gilt auch für die Rechnung vom 30.12.2010 und die darin ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 84,64 Euro.

Die Beschwerde war daher zur Gänze abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im Beschwerdefall hat der VwGH mit Erkenntnis vom 19.12.2018, Ra 2017/15/0064, entschieden, dass eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung auch dann vorliegt, wenn eine Lieferung im Vorfeld der unternehmerischen Tätigkeit vor Vergabe der UID-Nummer an den Empfänger im anderen Mitgliedstaat erfolgt, vorausgesetzt die materiellen Voraussetzungen sind erfüllt (im Beschwerdefall nicht strittig). Wird für eine derartige Lieferung in der Rechnung Umsatzsteuer ausgewiesen, ist diese nicht als Vorsteuer im Vergütungsverfahren zu erstatten.

Es liegt danach keine ungeklärte Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine Revision nicht zuzulassen ist.

Graz, am 23. Jänner 2019

