

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 02.08.2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27.07.2010, betreffend Erstattung von Vorsteuern für 1-12/2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Vorsteuern werden mit 8.511,79 Euro (Gutschrift) erstattet.

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

Entscheidungsgründe

Mit elektronischem Antrag vom 14.7.2010 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.), eine deutsche GmbH ohne Sitz und Betriebsstätte im Inland, die Erstattung von Vorsteuerbeträgen für den Zeitraum 2009 in Höhe von 8.511,79 € aus 23 Rechnungen.

Im angefochtenen Bescheid wurde lediglich die Vorsteuer der Rechnungssequenzen 6 und 13 in Höhe von 782,12 € erstattet. In seiner Begründung führte das Finanzamt hinsichtlich der übrigen Rechnungssequenzen aus, die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder Steuerregistrierungsnummer des Lieferers oder Dienstleistungserbringers sei unbekannt oder für den betreffenden Zeitraum ungültig.

In ihrer als Einspruch bezeichneten Berufung vom 2.8.2010 führte die Bf. aus, auf Grund des neuen Online-Verfahrens seit 1.1.2010 sei es im Antrag für die Vorsteuererstattung nicht möglich, die Steuerregisternummern der Lieferer im richtigen Format zu erfassen. In der Anlage wurde nochmals eine Aufstellung mit den Steuernummern angeschlossen und die Erstattung der beantragten Vorsteuer begehrt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22.2.2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In seiner Begründung führte das Finanzamt aus, da auf den vorgelegten Rechnungen entweder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Lieferers oder die des Empfängers bzw. beide fehlten und auch kein Hinweis auf eine vorliegende

nicht steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung enthalten sei, berechtigen diese Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994. Weiters erfolgte ein Hinweis auf § 22 bzw. Art. 7 UStG 1994 und die Rz. 2854, 3988, 4339 und 4152 UStR 2000.

Mit Schreiben vom 16.3.2011 (eingereicht per Telefax am 30.12.2014) erhab die Bf. „Berufung“ und führte in ihrem Ergänzungsschreiben vom 15.11.2011 aus, die beantragten Vorsteuern resultierten aus Umsätzen von Steuerpflichtigen, für die von der österreichischen Finanzverwaltung eine ATU-Nummer vergeben wurde. Diesem Schreiben wurde eine Aufstellung mit „Steuernummern“ und ATU Nummern bzw. den Hinweisen auf das Fehlen einer ATU-Nummer, Privatperson bzw. „ATU-Nummer kommt noch“ beigeschlossen.

Mit Vorlagebericht vom 29.5.2015 wurde die Berufung und nunmehrige Beschwerde dem mittlerweile zuständig gewordenen Bundesfinanzgericht zur weiteren Erledigung vorgelegt und auf die bisherigen finanzamtlichen Erledigungen (Akteninhalt) hingewiesen. Im Übrigen liege dem Finanzamt kein Nachweis über die rechtzeitige Einreichung des Vorlageantrages (Anm.: vom 16.3.2011) vor.

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichts hat der steuerliche Vertreter eine Ablichtung eines Auszuges aus dem Postausgangs- und dem Portobuch vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass am 17.3.2011 ein Schriftstück an die belangte Behörde zur Post gegeben wurde.

Dieser Umstand wurde der belangten Behörde zur Kenntnisnahme übermittelt, welche sich nicht mehr weiter geäußert hatte.

In der weiteren Folge wurde der Bf. mitgeteilt, dass durch das Anführen einer (unrichtigen) Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (einer mit dem Rechnungsaussteller nahestehenden Person) die Unternehmereigenschaft nicht ausreichend bescheinigen könne.

Bei einer Rechnung sei eine Identifizierung und Bescheinigung der Unternehmereigenschaft nicht möglich, da die angegebene Adresse dem Unternehmen nicht zugeordnet werden könne.

In der weiteren Folge wurden die beanstandeten Rechnungen (Gutschriften) vorgelegt, wobei acht Gutschriften gegenüber dem Erstattungsantrag verschiedene Leistende auswiesen und somit „umgeschrieben“ wurden.

Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, dass Rechnungen berichtigt wurden, eine Leistende ihren Wohnsitz gewechselt habe und nach „unbekannt“ verzogen sei. Ein Leistender sei laut Recherche der Bf. inzwischen verstorben.

In der weiteren Folge verwies die Bf. auf die jüngst ergangene Judikatur des EuGH vom 15.9.2016, C-518/14, wonach bei Berichtigungen und Ergänzungen die Vorsteuervergütung zu erfolgen habe.

Der belangten Behörde wurde mitgeteilt, dass auf Grund der besonderen Sachverhaltsumstände (Holzverkäufe durch pauschalierte Forstwirte im grenznahen Bereich) es dem Bundesfinanzgericht nicht möglich sei, die Unternehmereigenschaft ausreichend festzustellen, denn es bleibt undeutlich, ob es sich bei den nunmehr berichtigten Rechnungen (Gutschriften) um die tatsächlichen Inhaber der entsprechenden Forstbetriebe handelt, wenngleich verschiedene Indizien (teilweise UID-Nummern, Steuernummern von Beitragskonten gemäß § 44 FLAG) dafür sprechen.

Sollten tatsächliche Bedenken gegen die Zuerkennung des Vorsteuerabzuges bestehen, wurde die belangte Behörde ersucht, die Unternehmereigenschaft der in den Gutschriften aufscheinenden Leistungserbringer eventuell unter Inanspruchnahme des Lagefinanzamtes zu klären, da dieses mit den örtlichen Gegebenheiten (Zuhilfenahme von Bewertungsakten) besser vertraut sein werde. Im Übrigen handle es sich um Sachverhalte, die sich schon vor sieben Jahren ereignet haben. Das Finanzamt sei auf die im Berufungs-/Beschwerdeverfahren genannten Bescheinigungsmittel bisher nicht eingegangen. Die bloße Verweigerung des Vorsteuerabzuges (allein) aus Gründen fehlender oder unrichtiger UID-Nummer erscheint aus unionsrechtlichen Gründen nicht mehr möglich. Ebenso wird nach jüngster Judikatur des EuGH v. 15.9.2016, C-518/14, auch eine rückwirkende Rechnungsberichtigung anerkannt. Im do. Anlassfall wurden ebenfalls die Gutschriften verbessert.

Weiters gelte entsprechend dem Erkenntnis des VwGH v. 19.10.2016, Ra 2014/15/0041, die verpflichtende Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf der Rechnung nicht für Unternehmer, die ihre Umsätze nach § 22 UStG 1994 versteuern, weil Art. 28 UStG 1994 ihnen nur unter bestimmten Voraussetzungen einen Antrag auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ermögliche. Für eine unterschiedliche Behandlung der „Inlandslieferung“ und der innergemeinschaftlichen Lieferung in Bezug auf die Rechnungslegung bestehe daher keine sachliche Rechtfertigung (vgl. Rz. 24-26 unter ausdrücklichem Hinweis auf Rz. 1556 UStR 2000).

Zum Sachverhalt teilte die belangte Behörde mit, bei der bislang – in Folge Wohnsitzwechsels – noch nicht ausfindig zu machenden Unternehmerin habe es sich nach Auskunft des Lagefinanzamtes um eine Frau gehandelt, die eine Landwirtschaft besitze.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Auf Grund des bisherigen verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Verfahrens wird davon ausgegangen, dass es sich bei dem mit Gutschrift abrechnenden Holzverkäufern um Forstwirte handelt, die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen. Bei den strittigen Vorsteuern handelt sich um solche von Unternehmern, die über keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügten. Es wurde durch andere Beweismittel wie bspw. Steuernummern von Abgabenkonten für Beiträge nach § 44

Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) bescheinigt, dass es sich dabei um Unternehmer (Land- und Forstwirte) handelt.

Die anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen lauten wie folgt:

UStG 1994

§ 12

(1) *Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:*

Z 1. 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. ...

§ 11.

(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.

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

Z 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

Z 2. 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;

Z 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;

Z 4. 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 (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

Z 5. 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;

Z 6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;

- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

- 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.**

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze 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 des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind.

(1a) ...

(2) Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Als Rechnung gilt auch eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung, sofern der Empfänger zustimmt. Sie gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sind. Der Bundesminister für Finanzen bestimmt mit Verordnung die Anforderungen, bei deren Vorliegen diese Voraussetzungen erfüllt sind.

Stellt der Unternehmer Rechnungen gemäß Abs. 1 und Abs. 1a aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften

oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung anwendbar. Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der auf elektronischem Weg übermittelten Rechnungen muss für die Dauer von sieben Jahren gewährleistet sein.

(3) Für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

(4) ...

(5) ...

(6) ...

(7) Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, gelten bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird.

Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

(8) Eine Gutschrift ist als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

Z 1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muß zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;

Z 2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muß Einverständnis darüber bestehen, daß mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;

Z 3. die Gutschrift muß die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;

Z 4. die Gutschrift muß dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.

....

Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

§ 22

(1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Art. 28. (1) Das Finanzamt hat Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Das Finanzamt hat Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, **auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** zu erteilen, wenn sie diese für **innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe oder für im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG schulden, benötigen**. Der zweite Satz gilt – soweit er sich auf innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe bezieht, für juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, entsprechend. Im Falle der Organschaft wird auf Antrag für jede juristische Person eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt. Der Antrag auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist schriftlich zu stellen. In dem Antrag sind Name, Anschrift und Steuernummer, unter der der Antragsteller umsatzsteuerlich geführt wird, anzugeben. Der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist. Der Unternehmer ist verpflichtet, jede Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind, insbesondere die Aufgabe seiner unternehmerischen Tätigkeit, dem Finanzamt binnen eines Kalendermonats anzugeben.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 ist, „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“ auf der Rechnung anzugeben und bildet daher ein notwendiges Rechnungsmerkmal.

Die verpflichtende Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf der Rechnung gilt allerdings nicht für Unternehmer, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 UStG 1994 versteuern, weil Art. 28 UStG 1994 ihnen nur unter bestimmten Voraussetzungen einen Antrag auf die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ermöglicht. So haben pauschalierte Land- und Forstwirte, die keine innergemeinschaftlichen Lieferungen und keine innergemeinschaftlichen Erwerbe tätigen, nach dieser Bestimmung keinen Anspruch auf die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Daraus erschließt sich, dass für sie insoweit auch die Notwendigkeit der Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als notwendiges Rechnungsmerkmal iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 entfällt.

Dies gilt aber ungeachtet eines Anspruchs auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auch für pauschalierte Land- und Forstwirte, die innergemeinschaftliche Lieferungen erbringen, weil für eine höhere Anforderung an ihre Rechnungen keine sachliche Rechtfertigung besteht. Für eine unterschiedliche Behandlung der „Inlandslieferung“ und der innergemeinschaftlichen Lieferung in Bezug auf die Rechnungslegung durch die Verwaltungspraxis - wie sie die Umsatzsteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen vorsehen (vgl. Rz 1556 UStR 2000, wonach nur im Inlandsfall ein Hinweis auf den angewandten Durchschnittssteuersatz ausreicht) - besteht daher keine Rechtfertigung (VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0041, Rz. 23-26).

Entsprechend der Judikatur der EuGH v. 15.9.2016, C-518/14, können Rechnungen für den Zeitraum berichtigt werden, indem sie ursprünglich ausgestellt wurden.

Daher bestehen keine Bedenken, die beantragten Vorsteuern nicht anzuerkennen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 13. Dezember 2016