

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch SteuerlicherVertreter , über die Beschwerde vom 14.6.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 9.6.2017, betreffend Abweisung des Antrages vom 2.6.2017 auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer 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

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein Arzt, beantragte am 2.6.2017 mittels eines amtlichen Vordrucks U 15-PDF (Version vom 31.03.2014) die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Die dort vorgedruckten Erklärungsfelder Punkt 1.1 bis 1.3 (1.1 „*Ich führe ausschließlich Umsätze aus, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen*“; 1.2 „*Ich führe Umsätze aus, die ausschließlich nach § 22 UStG 1994 zu versteuern sind*“; 1.3 „*Wir sind eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist*“) sowie die unter Punkt 2.1 bis 2.5 vorgedruckten Begründungsvarianten (weil: 2.1 „*die innergemeinschaftlichen Erwerbe im vorangegangenen Kalenderjahr 11.000 Euro (Erwerbschwelle) überstiegen haben bzw. diese übersteigen werden*“; 2.2 „*neue Fahrzeuge oder verbrauchsteuerpflichtige Waren erworben werden*“; 2.3 „*auf die Erwerbschwelle verzichtet wird (schriftliche Verzichtserklärung ergeht gesondert)*“; 2.4 „*(ausgenommen juristische Personen, die nicht Unternehmer sind) innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt werden*“; 2.5 „*(ausgenommen juristische Personen, die nicht Unternehmer sind) grenzüberschreitende sonstige Leistungen empfangen oder erbracht werden, für die es nach Art. 196 MWSt-RL idF der RL 2008/8/EG zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt*“) wurden vom Bf. nicht angekreuzt. Vielmehr fügte er als Antragsbegründung handschriftlich am Ende des Formulars Folgendes an: „*Rechnungslegung für umsatzsteuerpflichtige Umsätze*“.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 9.6.2017 als unbegründet ab. Die bloße Begründung, dass die UID-Nummer zur Rechnungsausstellung für umsatzsteuerpflichtige Umsätze benötigt werde, sei kein Grund zur Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde. Der Bf. erzielt neben seinen unecht umsatzsteuerbefreiten Umsätzen als Arzt auch steuerpflichtige Umsätze und sei verpflichtet über diese Umsätze gegenüber dem Leistungsempfänger ordnungsgemäß Rechnung zu legen. Dazu benötigt er eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, da ansonsten dem Leistungsempfänger der gebührende Vorsteuerabzug verwehrt werde.

Über Vorhalt des Finanzamtes gab der Bf. am 9.8.2017 bekannt, dass die steuerpflichtigen Umsätze aus der Tätigkeit als X-Funktionär erzielt würden und diese vorerst voraussichtlich 10.000,00 EURO pro Jahr betragen werden.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab. Bei der zusätzlichen Tätigkeit handle es sich um steuerpflichtige Umsätze. Aufgrund der aus dieser Tätigkeit bekanntgegebenen Umsatzgröße sei der Bf. als Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 27 UStG 1994 einzustufen. Eine Option, wonach der Unternehmer seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG versteuern wolle, liege nicht vor. Als Begründung für die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seien lediglich die im amtlichen Formular U15 angeführten Gründe heranzuziehen. Die handschriftliche Begründung des Bf., er benötige die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zur Rechnungsausstellung für umsatzsteuerpflichtige Umsätze, begründe keinen Anspruch auf Vergabe einer solchen.

In seinem Vorlageantrag vom 4.10.2017 führte der Bf. ergänzend aus, die Behörde beziehe sich offenbar auf die Umsatzsteuerrichtlinien, wo unter der Rz 4339 ausgeführt werde, dass eine UID-Nummernvergabe lediglich aus Gründen der Rechnungslegung nicht vorzunehmen sei. Die Umsatzsteuerrichtlinien wie auch alle Kommentatoren wiesen aber genauso darauf hin, dass Anträge, die eine entsprechende Erklärung enthielten und bei denen die Umstände dargelegt würden, positiv zu behandeln seien. Im gegenständlichen Fall habe der Bf. seine Begründung im Antrag mittlerweile ergänzt. Mayr/Ungericht, USt Kommentar, Anm. 3 zu Art 28 würden unter Hinweis auf Umsatzsteuerprotokoll 2011 ausführen, dass über den Gesetzeswortlaut hinaus eine UID im begründeten Einzelfall vergeben werden könne. Der Bf. müsse seine steuerpflichtigen Umsätze in Rechnung stellen. Die Frage einer Option zur Regelbesteuerung stelle sich erst mit Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärung, da die tatsächliche Entwicklung der Umsätze im Jahr 2017 noch nicht abgeschätzt werden könnten. Sollte im Jahr 2017 tatsächlich die Kleinunternehmengrenze nicht überschritten werden und darüber hinaus kein Regelbesteuerungsantrag gestellt werden, sei nicht etwa ein ungerechtfertigter Umsatzsteuerausfall zu befürchten, sondern würden die in Rechnung gestellten und abgeführten Umsatzsteuerbeträge als Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung erklärt werden und bezahlt bleiben und nötigenfalls im Folgejahr

entsprechende Rechnungsberichtigungen zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Vorsteuerinanspruchnahme beim Leistungsempfänger durchgeführt werden.

Dazu legte der Bf. eine Bezug habende Honorarnote sowie ein Schreiben des Leistungsempfängers vom 3.10.2017 vor. In diesem Schreiben wird dem Bf. bzw. seinem steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass der Leistungsempfänger die Honorarnoten entweder netto mit einem bestimmten Pauschalhonorar pro Monat oder mit Umsatzsteuer nur in Verbindung mit einer ausgewiesenen UID-Nummer für den Vorsteuerabzug benötige.

In seinem Vorlagebericht vom 26.1.2018 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde und führte dazu im Wesentlichen wie in der Beschwerdevorentscheidung aus.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde der Bf. mit Vorhalt vom 28.2.2018 noch ersucht mitzuteilen, welche Umsätze er aus seiner Tätigkeit als X-Funktionär im Jahr 2017 erzielt habe und ob er zwischenzeitig einen Regelbesteuerungsantrag gestellt habe.

Mit Eingabe vom 14.3.2018 brachte der Bf. vor, er habe im Jahr 2017 aus der genannten Tätigkeit insgesamt 5.950,00 EURO gezahlt bekommen. Ob künftig ohne UID-Nummer Zahlungen erfolgen werden, sei fraglich. Der Leistungsempfänger habe aufgrund der fehlenden UID-Nummer überhaupt jegliche Zahlungen verweigert und sei es dem Bf. nur durch massive Interventionen und Gestaltungen gelungen, die Zahlung der Nettobeträge zu erwirken. Ein Regelbesteuerungsantrag sei bis jetzt noch nicht gestellt worden. Der Bf. möchte damit auch solange als möglich zuwarten, weil eine Entscheidung, ob eine fünfjährige Bindung zur Regelbesteuerung eingegangen werden solle, noch nicht getroffen werden könne, zumal der noch junge Betrieb womöglich noch andere Einkommensquellen erschließen werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Artikel 28 des Umsatzsteuergesetzes 1994 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet:

„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, oder zur Inanspruchnahme der Sonderregelung gemäß Art. 25a 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 benötigen für

- innergemeinschaftliche Lieferungen,*
- innergemeinschaftliche Erwerbe,*

-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, oder für

-im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die gemäß Artikel 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG der Leistungsempfänger die Steuer schuldet.

Der zweite Satz gilt – soweit er sich auf 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 anzuzeigen.

Bestätigungsverfahren

(2) Das Bundesministerium für Finanzen bestätigt dem Unternehmer im Sinne des § 2 auf Anfrage die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde. Die Übermittlung der Anfrage hat, soweit dies nicht mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ist, elektronisch zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung das Bestätigungsverfahren regeln.

(3) Anfragen und Bestätigungen über die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sind von den Stempelgebühren befreit.“

Ruppe/Achaz führen zu dieser Regelung u.a. Folgendes aus (siehe Ruppe/Achaz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz, Kommentar Aufl. 5 (2017) Art 28 BMR Tz 7 und 8):

"Amtsweigige Vergabe: Die Erteilung der UID erfolgte ursprünglich grundsätzlich nur auf Antrag (lediglich anlässlich des Beitritts Österreichs zur EU war auch eine amtsweigige Erteilung vorgesehen: § 28 Abs 1 letzter Halbsatz). Mit BGBl I 132/2002 wurde im Hinblick auf die Verpflichtung, in der Rechnung auch die UID anzugeben, die (ausnahmslos) amtsweigige Vergabe an jeden Unternehmer eingeführt. Ein Antrag war danach nur mehr bei Organgesellschaften und juristischen Personen, die nicht Unternehmer sind,

vorgesehen. Mit BGBI I 71/2003 erfolgte eine Einschränkung des Amtsweigkeitsprinzips bezüglich pauschalierter Land- und Forstwirte und unecht steuerbefreiter Unternehmer (s Tz 8). Seither erteilt das FA Unternehmern, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen, von Amts wegen eine UID. Seit 1.1.2015 gilt dies auch für Unternehmer, die die Sonderregelung gemäß Art 25a UStG 1994 in Anspruch nehmen. Im Drittland ansässige Unternehmer, die Leistungen iSd § 3a Abs 13 an in der EU ansässige Nichtunternehmer erbringen und sich für die Inanspruchnahme der Sonderregelung nach § 25a entscheiden, erhalten keine UID, sondern eine EU-Identifikations-Nummer (zB EU040123456).

Die Vergabe der UID lässt aber keinen zwingenden Rückschluss auf das tatsächliche Vorliegen einer Unternehmereigenschaft oder den Umfang der unternehmerischen Tätigkeit zu (vgl § 2 Tz 19/2).

Vergabe auf Antrag: Unternehmer, die ihre Umsätze ausschließlich nach § 22 versteuern (deren unternehmerische Tätigkeit sich somit in der Führung eines pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erschöpft), und solche, die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen (Schwellenerwerber wie zB Kleinunternehmer), wird eine UID nur auf Antrag erteilt, wenn sie diese für ig Lieferungen oder ig Erwerbe benötigen (zu juristischen Personen s Tz 10). Mit der Neuregelung des Leistungsortes (§ 3a) benötigen diese Unternehmer ferner eine UID, wenn sie aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet Leistungen beziehen, für die die Leistungsortregel des § 3a Abs 6 zum Tragen kommt und daher die Steuerschuld auf sie übergeht oder wenn sie derartige Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbringen. Mit BGBI I 52/2009 und BGBI I 34/2010 wurden dementsprechend die Möglichkeiten zur Antragstellung erweitert.

In allen diesen Fällen muss der Antrag somit zusätzlich eine entsprechende Begründung enthalten. Es genügt, glaubhaft zu machen, dass solche Umsätze in Zukunft getätigt werden (so auch VwGH 30.3.2006, 2003/15/0011; UStR Rz 4339). Keine UID ist zu vergeben, wenn diese lediglich aus Gründen der Rechnungslegung begehrte wird.

Zuständig ist das FA, das für die Erhebung der USt zuständig ist. Der Antrag ist schriftlich zu stellen. Anzugeben sind Name, Anschrift und Steuernummer. Ist bereits im Zuge der Beantragung erkennbar, dass die Voraussetzungen ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr gegeben sein werden, kann die UID bereits bei ihrer Vergabe zeitlich begrenzt werden (USt-Protokoll 2009).

Die Praxis der FinVerw erteilt gestützt auf Art 214-216 MwSt-RL über die gesetzlichen Fälle hinaus befristet eine UID, wenn die Erforderlichkeit entsprechend begründet wird (etwa um dem Leistungsempfänger einen Antrag auf Vorsteuererstattung zu ermöglichen; s. USt-Protokoll 2011)."

Unbestritten ist, dass die Umsätze, die der Bf. für Heilbehandlungen erzielt, gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 unecht von der Umsatzsteuer befreit sind. Unbestritten ist weiters, dass der Bf. daneben Umsätze aus der Tätigkeit als X-Funktionär erzielt, die an sich

umsatzsteuerpflichtig sind. Diese Umsätze haben im Jahr 2017 5.950,00 EURO betragen. Erwartet werden Umsätze pro Jahr von rund 10.000,00 EURO.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer ebenfalls unecht von der Umsatzsteuer befreit. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 leg.cit. im Veranlagungszeitraum 30.000,00 EURO nicht übersteigt. Gemäß dieser Gesetzesstelle in der ab 1.1.2017 geltenden Fassung BGBI I 2016/117 sind die unecht umsatzsteuerbefreiten Umsätze aus Heilbehandlungen bei dieser Umsatzgrenze außer Ansatz zu lassen.

Die übrigen (allein heranziehenden) Umsätze von 5.950,00 EURO übersteigen die Kleinunternehmengrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG von 30.000,00 EURO nicht. Damit sind diese übrigen Umsätze infolge der besagten Kleinunternehmerregelung ebenfalls unecht umsatzsteuerbefreit, solange der Bf. nicht einen Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 stellt. Ein derartiger Antrag wurde nicht gestellt. Daher sind sämtliche Umsätze des Bf. unecht von der Umsatzsteuer befreit und führen somit zufolge § 12 Abs. 3 UStG 1994 zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug.

Damit ist aber über die gegenständliche Beschwerde bereits entschieden. Denn der eindeutige Wortlaut des Gesetzes lässt für Unternehmer, die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen, nur unter bestimmten abschließend im Abs. 1 leg.cit. aufgezählten Gründen die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu. Der vom Bf. geltend gemachte Grund der Rechnungserstellung mit Umsatzsteuer für einen inländischen vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger zählt nicht dazu.

Wenn der Bf. auf die Verwaltungspraxis (bzw. auf die Verwaltungspraxis wiedergebende Lehrmeinungen – siehe auch oben Ruppe/Achatz) verweist, wonach in begründeten Einzelfällen über den Wortlaut des Art 28 UStG 1994 hinaus UID-Nummern vergeben werden könnten, dann ist ihm entgegenzuhalten, dass die Verwaltungspraxis bzw. die entsprechenden Ausführungen in Erlässen der Verwaltung keine für das Gericht maßgeblichen Rechtsquellen darstellen.

Außerdem unterscheidet sich der im Umsatzsteuerprotokoll 2011 behandelte Fall vom gegenständlichen entscheidend. Dort ging es darum, dass ein österreichischer gemäß § 22 UStG 1994 pauschalierter Landwirt im Inland Beherbergungsleistungen an einen deutschen Unternehmer erbracht und dafür 12% Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat. Der Ausweis der Umsatzsteuer ist für den Landwirt verpflichtend, wenn er wie in jenem Fall an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen leistet (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O § 22 UStG Tz 34). Ohne eine UID-Nummer für den Landwirt hätte der Leistungsempfänger die an ihn verpflichtend in Rechnung zu stellende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend machen können. Bei dieser besonderen Sachlage hat die Finanzverwaltung die Vergabe einer UID-Nummer entgegen dem Wortlaut des Art. 28 UStG 1994 für zulässig erachtet. Im gegenständlichen Fall ist infolge der

Kleinunternehmerregelung aber an sich keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Würde der Bf. unter Verwendung einer UID-Nummer doch Umsatzsteuer in Rechnung stellen, dann wäre dies gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 ein unrichtiger Steuerausweis, der eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung auslöste. Es kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, wenn eine UID-Nummer allein zum Zweck eines unrichtigen Steuerausweises vergeben wird. Außerdem kann nach der Rechtsprechung eine lediglich gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger ohnedies nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden (vgl. u.a. BFG 25.4.2016; RV/1100442/2014, BFG 12.7.2016, RV/2100822/2016, BFG 24.7.2014, RV/2100620/2012 sowie VwGH 2.9.2009, 2005/15/0140 und VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195).

Wenn der Bf. weiters für seinen Standpunkt anführt, dass der Leistungsempfänger Schwierigkeiten bei der Bezahlung der Leistung mache, wenn die Rechnung nicht eine UID-Nummer des Bf. enthalte, dann ist ihm das von ihm selbst im Verfahren vorgelegte Schreiben des Leistungsempfängers vorzuhalten, in dem dieser mitteilt, dass der Bf. bei Fehlen einer UID-Nummer den Honorarsatz ohne Umsatzsteuer in Rechnung stellen müsse. Von einer Nichtanerkennung einer Nettorechnung (ohne UID-Nummer des Bf.) ist dort nicht die Rede. Allfällige entgegen dieser Aussage des Leistungsempfängers bestehende Zahlungsprobleme könnten jedenfalls nicht über das Steuerrecht sondern nur über das Zivilrecht bereinigt werden.

Die Beschwerde war daher als unbegründet 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 gegenständlichen Fall ergibt sich die Lösung der Rechtsfrage unmittelbar aus dem Gesetz, sodass nicht von einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ausgegangen werden kann. Die Revision war daher für unzulässig zu erklären.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. April 2018

