

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer, LL.M., M.B.L., in der Beschwerdesache A GMBH, vertreten durch KRW Consultax Steuerberatungsgesellschaft mbH, Hausergasse 31, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 18.03.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Spittal Villach vom 14.03.2019, betreffend Umsatzsteuer 2017 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 28.06.2019 teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf diese Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Darüber hinausgehend wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist strittig, ob der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) aus der Rechnung der Fa. B GmbH vom 01.01.2017 der Vorsteuerabzug zusteht.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom **14.03.2019** wurde die Bf. - mangels fristgerechter Abgabe einer Steuererklärung - nach Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zur Umsatzsteuer 2017 veranlagt. Am **18.03.2019** erhob die steuerlich vertretene Bf. dagegen das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuer gemäß der in einem übermittelten Erklärung. Mit Beschwerdevorentscheidung vom **28.06.2019** wurde der Beschwerde seitens der belangten Behörde teilweise Folge gegeben, und die Umsatzsteuer - mit Ausnahme zweier nicht verfahrensgegenständlicher Korrekturen - antragsgemäß festgesetzt.

Auch die Fa. B GmbH wurde in Ermangelung der Einreichung einer Umsatzsteuererklärung von der belangten Behörde - unter Anwendung der Bestimmung des § 184 BAO - mit Bescheid vom 06.03.2019 zur Umsatzsteuer das Jahr 2017 betreffend veranlagt. Unter gleichzeitiger Vorlage der Umsatzsteuererklärung 2017 erhob auch dieses Unternehmen dagegen Beschwerde, der mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 27.05.2019 teilweise Folge gegeben wurde. In Bezug auf die Rechnung der Fa. B GmbH an die Bf., datierend mit 01.01.2017, kam die belangte Behörde darin zu dem Ergebnis, dass es sich bei den dort verrechneten Leistungen um steuerpflichtige Umsätze handle, die - entgegen dem Wortlaut der Rechnung selbst - der 20%igen Besteuerung unterliegen. Ein Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht wurde in der Folge nicht gestellt.

Die Bf. selbst brachte hingegen nach Zustellung der Beschwerdevorentscheidung vom 28.06.2019 am **15.07.2019** via FinanzOnline unter dem Betreff "Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 28.06.2019" den Antrag ein, ihr die Vorsteuer aus der vorgenannten Rechnung iHv € Betrag zu gewähren, da dieser Betrag bei der Fa. B GmbH der Umsatzsteuer unterworfen worden war. Weitere Unterlagen legte die Bf. nicht vor.

Die belangte Behörde wertete das Schreiben vom 15.07.2019 als Vorlageantrag und legte die Beschwerde am **29.07.2019** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor; gleichzeitig beantragte sie, der Beschwerde lediglich im Umfang der Beschwerdevorentscheidung Folge zu geben, da die begehrte Vorsteuer mangels Vorliegens einer Rechnung mit Steuerausweis iSd § 12 UStG 1994 nicht zustünde.

II. Sachverhalt

Die Bf. ist eine unter der FN Nummer des LandesgerichtXY eingetragene juristische Person des Privatrechts mit dem Sitz in Adresse; ihr Geschäftszweck ist der Ankauf und die Vermietung von Nutzfahrzeugen aller Art. Die Fa. B GmbH ist ebenfalls im Firmenbuch desselben Landesgerichtes unter der FN Nummer und dem identen satzungsmäßigen Sitz wie die Bf. eingetragen; ihr Unternehmensgegenstand ist das Transportgewerbe.

Die Fa. B GmbH stellte der Bf. im Zeitraum vom 01.01. bis 31.12.2017 den "Bus 6" der Marke Setra, Typ S 415 GT-HD entgeltlich zur Verfügung und stellte darüber am 01.01.2017 nachfolgende Rechnung aus:

[...]

Die Bf. brachte die jeweils verrechneten monatlichen Raten iHv € Betrag, insgesamt sohin im Jahr 2017 einen Gesamtbetrag von € Betrag, an die Fa. B GmbH zur Anweisung. Die Vertragsparteien behandelten vorerst die verrechneten Leistungen steuerfrei. Erst im Zuge der Veranlagung der Fa. B GmbH zur Umsatzsteuer 2017 erfolgte von Seiten der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 27.05.2019 - die zwischenzeitlich in

Rechtskraft erwuchs - eine Umqualifizierung dieser Leistungen in umsatzsteuerpflichtige Mieterlöse. Die Leistungen wurden dem 20%igen Steuersatz unterworfen; die Fa. B GmbH entrichtete in der Folge den von der belangten Behörde errechnete Umsatzsteuerbetrag iHv € Betrag.

Es konnte nicht festgestellt werden, ob die Rechnung vom 01.01.2017 durch die Fa. B GmbH berichtigt wurde.

Am 15.07.2019 begehrte die Bf. die Gewährung der Vorsteuer aus der Rechnung vom 01.01.2017 iHv € Betrag.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Rechtsnatur sowohl der Bf. als auch der Fa. B GmbH, deren Sitz und Unternehmensgegenstand ergeben sich aus einer Einschau ins Firmenbuch (Hauptbuch).

Dass die Fa. B GmbH der Bf. am 01.01.2017 eine Rechnung mit dem festgestellten Inhalt ausstellte, resultiert aus der vorgelegten Rechnung selbst; schließlich ist sowohl das Faktum der Rechnungslegung als auch jenes, dass in dieser Rechnung unter der Rubrik "Mwst." jeweils "0%" aufscheint, zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Unstrittig ist weiters, dass die Bf. die Beträge laut Rechnung bezahlte; auch dass die Umqualifizierung in 20%ig umsatzsteuerpflichtige Mieterlöse erst durch die belangte Behörde im Zuge der Beschwerdevorentscheidung vom 27.05.2019 erfolgte, geht klar aus dem Verfahrensakt hervor. Dass diese Beschwerdevorentscheidung in Rechtskraft erwuchs zeigt eine Einsicht in das Abgabeninformationssystem des Bundes durch das erkennende Gericht.

Da die Bf. im gesamten Verfahren weder eine berichtigte Rechnung vorlegte, noch irgendein Vorbringen dazu erstattete, war die entsprechende Negativfeststellung zu treffen.

Schließlich basiert die Feststellung zum Inhalt des Begehrens vom 15.07.2019 auf den vorgelegten Ausdruck aus dem FinanzOnline-System die Steuernummer der Bf. betreffend.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Eingangs ist festzuhalten, dass die belangte Behörde die Eingabe vom 15.07.2019 zu Recht als Vorlageantrag iSd § 264 BAO qualifiziert hat: Parteienerklärungen im Verwaltungsverfahren sind nämlich nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszwecks und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 28.01.2003, [2001/14/0229](#); 28.02.2008, 2006/16/0129;

20.03.2014, 2010/15/0195). Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (VwGH 19.03.2013, [2010/15/0188](#); 24.09.2014, 2011/13/0082). Die Bf. beantragte zwar im fraglichen Anbringen nicht expressis verbis, dass über die Beschwerde das Verwaltungsgericht entscheiden möge, sie bezieht sich jedoch im Betreff einerseits auf ihre Beschwerde vom 18.03.2019 und andererseits auf die Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 28.06.2019. Hält man sich dabei vor Augen, dass sich zum Zeitpunkt der fraglichen Antragstellung das Verfahren gerade im Stadium des Laufes der Vorlageantragsfrist befand, war - im Sinne der Judikatur - gerade zur Wahrung der Rechtsverteidigungsmöglichkeit die fragliche Eingabe als Vorlageantrag zu werten, sodass das Bundesfinanzgericht sachlich zuständig ist.

Dass die Bf. erstmals am 15.07.2019 den Vorsteuerabzug für die Anmietung des verfahrensgegenständlichen Busses begeht, schadet nicht, zumal nach der Bestimmung des [§ 270 BAO](#) im Beschwerdeverfahren kein Neuerungsverbot gilt.

2. Es ist sohin in der Folge die Frage zu klären, ob der Bf. der begehrte Vorsteuerabzug für die an die Fa. B GmbH bezahlten Entgelte aufgrund der Rechnung vom 01.01.2017 zusteht.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG](#) 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung ([§ 11 UStG 1994](#)) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) ist ein Unternehmer, der Umsätze im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt, verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Diese Rechnungen müssen ua gemäß Abs. 3 lit. e. leg. cit. den *anzuwendenden Steuersatz*, und nach lit. f. leg. cit. den auf das Entgelt *entfallenden Steuerbetrag* enthalten.

Die genannten im UStG 1994 normierten Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges finden ihre Grundlage im unmittelbar anzuwendenden Unionsrecht, nämlich der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. "Mehrwertsteuersystemrichtlinie", im Folgenden kurz: MwStSystRL), ABI L 347/1 idF RL 2010/88/EU, ABI L 326, die auszugsweise wie folgt lautet:

„Artikel 168

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

(...)

Artikel 178

Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und dem Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen.

(...)

Rechnungsangaben

Artikel 226

Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

(...)

9. den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz;

10. den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird;

(...)"

All diese gesetzlichen Prämissen vorausgeschickt zeigt sich für den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt, dass in der Rechnung vom 01.01.2017 einerseits ein unrichtiger Steuersatz enthalten ist (0% anstelle von 20%) und andererseits - als logische Folge dieses irrtümlichen Ansatzes - kein zu entrichtender Steuerbetrag ausgewiesen wurde. Fraglich ist somit, ob derartige Mängel - wie die belangte Behörde vermeint - das Recht zum Vorsteuerabzug ausschließen, oder aber dessen Versagung gegen das unionsrechtliche

Grundprinzip der sog. Mehrwertsteuerneutralität verstößen würde. So führt der EuGH in diesem Zusammenhang etwa in seiner Entscheidung vom 11.12.2014 in der Rs C-590/13 (Idexx Laboratories Italia) aus, dass das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist.

Nach der Rechtsansicht des EuGH in seinem weiteren Urteil vom 15.9.2016 in der Rs C-516/14 (Barlis 06), verlangt das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität, dass der Vorsteuerabzug zu gewähren ist, wenn die *materiellen Voraussetzungen* dafür erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügte. Im Urteil vom 15.11.2017, Rs. C-374/16 (Geissel) und Rs. C-375/16 (Butin), hatte sich der EuGH mit der Frage zu beschäftigen, ob der Vorsteuerabzug versagt werden kann, wenn der Rechnungsaussteller auf der Rechnung eine Adresse angibt, an der er keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Mit Verweis auf seine Vorjudikatur wiederholte er seine Aussage, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein aufgrund des Fehlens formeller Voraussetzungen versagt werden darf und hielt es demnach nicht für erforderlich, dass an der auf der Rechnung angegebenen Adresse auch die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden muss. Auch der VwGH ist dieser Rechtsprechung zwischenzeitlich gefolgt (vgl. etwa VwGH 29.5.2018, [Ra 2016/15/0068](#) unter Verweis auf EuGH 22.10.2015, [C-277/14](#), PPUH Stehcemp, Rn. 28).

Fraglich ist somit, ob der (richtige) Ausweis des Steuersatzes, sowie des zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrages bloße den Vorsteuerabzug nicht ausschließende formelle oder aber materielle Mängel im Sinne der vorgenannten Judikatur darstellen, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen. Die Antwort auf diese Frage findet sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in den Entscheidungen des EuGH vom 21.03.2018 (Rs. Volkswagen, C-533/16) und 12. 4. 2018 (Rs. Biosafe C-8/17):

a. Der Rs. Volkswagen lag nachfolgender, entscheidungsrelevanter Sachverhalt zugrunde: Zwischen 2004 und 2010 erhielt Volkswagen ua von einer slowakischen Gesellschaft Rechnungen für die Lieferung von Waren, in denen- irrtümlich - keine Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. Nach Erkennen dieses Irrtums erfolgten im Jahr 2010 entsprechende Rechnungsberichtigungen, wobei die (slowakischen) Lieferanten ergänzende Steuererklärungen für alle Jahre einreichten und die Mehrwertsteuer auch abführten. Der Antrag auf Vorsteuererstattung der Fa. Volkswagen, wurde jedoch ua mit der Begründung abgelehnt, als die im slowakischen Recht vorgesehene Ausschlussfrist zur Geltendmachung der Vorsteuer von fünf Jahren abgelaufen sei und daher die Vorsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 nicht mehr erstattet werden könne. Die Behörde vertrat insoweit die Auffassung, dass das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer bereits zum Zeitpunkt der Lieferung der

Waren - und nicht erst mit der Ausstellung der berichtigten Rechnung - entstanden sei und somit ab diesem Zeitpunkt die Ausschlussfristen zu laufen begonnen haben.

Der EuGH hielt zwar fest, dass das Recht auf Vorsteuerabzug gleichzeitig mit dem Steueranspruch entsteht (also grundsätzlich im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung/Leistung). Allerdings ist die ***Ausübung des Rechts erst möglich, wenn der Steuerpflichtige im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist***. Da Volkswagen erst im Nachhinein eine ordnungsgemäße Rechnung mit Umsatzsteuerausweis erhalten habe, lagen - so der EuGH - auch erst zu diesem Zeitpunkt alle Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteueranspruchs vor. Da der Vorsteueranspruch nicht verjähren kann, bevor er überhaupt entstanden ist, wurde vom EuGH insgesamt ein Verstoß der slowakischen Regelung gegen das Unionsrecht festgestellt.

b. In der Rs. Biosafe schrieb die portugiesische Finanzverwaltung im Zuge einer Steuerprüfung im Jahr 2011 nachträglich Umsatzsteuer für Lieferungen von Gummigranulat der Biosafe an die Flexipiso den Zeitraum 2008 bis 2010 betreffend vor, da Biosafe ursprünglich den ermäßigten Steuersatz, anstelle des Normalsteuersatzes in Rechnung gestellt hatte. Biosafe entrichtete die Nacherhebung und forderte in der Folge deren Erstattung durch die Flexipiso. Letztere lehnte eine Bezahlung jedoch mit der Begründung ab, als sie die sich daraus ergebende Vorsteuer aufgrund von nationalen Verjährungsfristen nicht mehr zum Abzug bringen könne. Auch im Fall Biosafe urteilte der EuGH - unter Hinweis auf seine Ausführungen in der Rs. Volkswagen, wonach die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug eine berichtigte Rechnung voraussetze -, dass die portugiesische Regelung, wonach die Ausschlussfrist bereits mit Ausstellung der ursprünglichen Rechnung zu laufen beginnt, gegen das Unionsrecht verstößt.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies sohin, dass in Ermangelung des Vorliegens einer berichtigten Rechnung die Voraussetzungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugs (noch) nicht vorliegen.

Nur der Ordnung halber sei an dieser Stelle auf die nationale Lehre hingewiesen, die in derartigen Fällen ebenso einen Vorsteuerabzug verneint: Hat nämlich der leistende Unternehmer in der Rechnung einen zu niedrigen Steuerbetrag ausgewiesen - wie im gegenständlichen Fall - so kann der Leistungsempfänger nur die ausgewiesene Steuer abziehen, solange die Rechnung vom Aussteller nicht berichtigt wird (*Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Rz 48 zu § 12*).

Insgesamt ist sohin festzuhalten, dass der Antrag auf Gewährung des Vorsteuerabzuges aufgrund der (noch) nicht berichtigten Rechnung vom 01.01.2017 zu Unrecht gestellt wurde und sohin der Beschwerde lediglich im Umfang der Beschwerdevorentscheidung statzugeben war.

V. 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. Wie im Zuge der rechtlichen Beurteilung dargestellt, existiert - soweit überblickbar - zur hier wesentlichen Frage, ob der Ausweis des Steuersatzes und des Steuerbetrages auf einer Rechnung formelle oder materielle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug darstellen, keine Judikatur des VwGH, sodass - trotz der genannten klaren EuGH-Judikatur - aufgrund des Wortlautes des [Art. 133 B-VG](#), der ausschließlich auf das Vorliegen innerstaatlicher Rechtsprechung abstellt, die Revision zuzulassen war.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde – mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz [BGBI. I Nr. 16/2020](#)).

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. März 2020