

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 12.9.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 8.9.2017, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung 1-12/2016) 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

Verfahrensgang

Bei der BF handelt es sich um ein deutsches Unternehmen, das für 1-12/2016 einen Vorsteuererstattungsantrag einbrachte. Da (versehentlich) ein negativer (statt ein positiver) Betrag beantragt wurde, erfolgte die Zurückweisung des Antrages mit dem Hinweis auf das Nichterreichen des Mindestbetrages.

In der Beschwerde wurde der Irrtum aufgeklärt und darauf verwiesen, dass Waren an die BF nach Deutschland versendet würden, Rechnungskopien wurden vorgelegt.

Die Beschwerde wurde abgewiesen, bei den Rechnungen handle es sich um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (in der Folge: igL) Art. 7 UStG.

Im Vorlageantrag gab die BF an, dass sie die Tochter der gleichnamigen AG mit Sitz in der Schweiz und eine auf den Import und Export von Deutschland in die Schweiz spezialisierte Gesellschaft sei. Es würden nur B2B-Transaktionen durchgeführt, der einzige Kunde der BF sei die Schweizer Mutter.

90 % der gekauften Waren würden innerhalb Deutschlands beschafft und in die Schweiz verkauft. Die verbleibenden 10 % der Käufe erfolgten als igL innerhalb der EU, mit einem erheblichen Anteil aus Österreich. Der Lieferort sei in allen Fällen in Deutschland. Die igL in Deutschland unterliege nicht der österreichischen Mehrwertsteuer.

Einige größere österreichische Verkäufer seien mit einer deutschen Umsatzsteuer-ID für ihren Verkauf an Privatpersonen registriert. In diesen Fällen könne die BF eine Mehrwertsteuererstattung in Deutschland beantragen.

In den meisten Fällen, insbesondere bei Verkäufen unterhalb der Lieferschwelle in Deutschland würden die Waren mit österreichischer Umsatzsteuer verkauft, obwohl eine Lieferung in die Gemeinschaft (wohl gemeint: eine steuerfreie igL) theoretisch möglich gewesen wäre.

In diesen Fällen erhalte Österreich eine Mehrwertsteuer, die nicht in Deutschland erstattet werden könne. Die Transaktionen würden in Form von Sammelrechnungen berechnet.

Eine weitere Spezifikation sei aus diesem Grund nicht möglich.

Diese Vorsteuer sei zu erstatten, weder der österreichische Staat noch irgendein anderer Teilnehmer werde durch die Erstattung geschädigt.

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus:

"Auch wenn dieser einzelne Erstattungsantrag geringfügig ist, ist mit weiteren 'unzutreffenden' Erstattungsanträgen in den Folgejahren zu rechnen. Die beteiligten Firmen können nicht aus 'Vereinfachungsgründen' die Rechnungen nicht entsprechend den tatsächlichen Lieferorten ausstellen und der Kunde das Finanzamt Graz/ Stadt mit nicht erstattbaren Vorsteuerbeträgen nur 'zwecks Erleichterung des Umsatzsteuerverfahrens in der Lieferkette' belasten.

Dafür, dass die beteiligten österreichischen Lieferfirmen für ihren online-Handel ihre Zeitressource unter Nichtbeachtung der tatsächlichen Lieferorte verkürzen, hat das Finanzamt unnotwendigerweise einen massiven Zeitverlust zur Aufbereitung der Tatsachen und vorgelegten Unterlagen hinzunehmen !! Um Abweisung wird ersucht."

Sachverhalt

Die BF erhält in Form von igL von österreichischen Unternehmern Waren von Österreich nach Deutschland geliefert. Diese Waren liefert sie im Unternehmensbereich in die Schweiz weiter.

Für diese igL wird der BF zum Teil österreichische Umsatzsteuer (aus "Vereinfachungsgründen") verrechnet, welche sie im Erstattungsverfahren begehrt.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und dem Vorbringen der BF.

Rechtslage / Erwägungen

Gemäß § 1 Abs. 1 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. 158/2014, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, 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 der § 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) ausgeführt hat. ...

§ 3 (Erstattungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer)
Abs. 1: Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat den Erstattungsantrag auf elektronischem Weg über das in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal zu übermitteln. Der Antrag ist binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Der Erstattungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn er alle in den Art. 8, 9 und 11 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. Nr. L 44 S. 23) festgelegten Angaben enthält. Die Abgabenbehörde kann zusätzliche Informationen anfordern, welche auch die Einreichung des Originals oder einer Durchschrift der Rechnung oder des Einfuhrdokumentes umfassen können. Diese Aufforderung kann auch mit E-Mail erfolgen. Die Zustellung des E-Mails gilt mit dessen Absendung als bewirkt, ausgenommen der Antragsteller weist nach, dass ihm das E-Mail nicht zugestellt worden ist.

Nach Art. 6 Abs. 1 UStG 1988 sind steuerfrei die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7).

Art. 7 UStG 1988 Innergemeinschaftliche Lieferungen

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;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Art. 7 Abs. 1 UStG 1994).

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach dem UStG für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt (§ 11 Abs. 12 UStG 1994).

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, 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.

Die (EU-Vorsteuererstattungs-)Richtlinie gilt nicht für:

- a) nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge;

b) in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Artikel 138 oder Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG von der Steuer befreit sind oder befreit werden können (Artikel 4 der RL des Rates vom 12.02.2008, RL 2008/9/EG; vgl. dazu auch VwGH vom 19.12.2018, Ra 2017/15/0064, Rn 20).

Es ist den Ausführungen des Finanzamtes im Ergebnis zuzustimmen, dass die Vorsteuererstattungsverordnung VO Nr. 279/1995 idgF nicht anwendbar ist auf Lieferungen von Gegenständen, die von der Steuer befreit sind oder nach Art. 6 iVm Art. 7 UStG 1994 befreit werden können, wenn die gelieferten Gegenstände vom Erwerber oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden (Art. 171 Abs. 3 MwSt-RL 2006/112/EG iVm der 8. und der 13. RL bzw. Art. 4 RL 2008/9/EG mit Wirksamkeit ab 1.1.2010).

Für fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge sowie für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen (igL), die steuerfrei sind oder von der Steuer befreit werden können, kommt das Erstattungsverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung.

Das bedeutet, dass sowohl bei Ausfuhren als auch bei igL, bei denen der Verkäufer die Waren an den Abnehmer liefert bzw. versendet, eine Erstattung von diesbezüglich in Rechnung gestellter Umsatzsteuer nicht vorgenommen werden kann, wenn die Lieferungen tatsächlich steuerfrei sind oder steuerfrei sein können.

Es ist demnach zu prüfen, ob trotz der Inrechnungstellung der Umsatzsteuer die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen oder nachträglich erbracht werden können.

Insofern ist auch ein strenger Maßstab im Vorsteuererstattungsverfahren anzulegen, da eine allfällige Berichtigung der vorgelegten Rechnungen bedeuten würde, dass die Umsatzsteuer doppelt erstattet wird.

Zudem hat es der Unternehmer zum Zeitpunkt des Einkaufs in der Hand, durch Auftreten unter seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer offenzulegen, dass er den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erwirbt. Durch Aufnahme der igL in die Zusammenfassende Meldung seitens des Lieferers wird der Vorgang auch entsprechend im MIAS (Mehrwertsteuerinformationsaustauschsystem) erfasst und der entsprechende innergemeinschaftliche Erwerb im Unternehmensstaat sichergestellt. Bei solcherart gelagerten Fällen muss sich daher der Leistungsempfänger zunächst um eine Rechnungsberichtigung beim Rechnungsaussteller bemühen (vgl. Melhardt, ÖStZ 2009, 331), da ansonsten die Gefahr besteht, dass sowohl die Rechnung nachträglich berichtigt und die Vorsteuer (ein weiteres Mal) im Vorsteuererstattungsverfahren vergütet wird.

§ 12 UStG 1994 ist auch innerstaatlich einschränkend zu interpretieren.

In richtlinienkonformer Interpretation ist nämlich davon auszugehen, dass sich der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist (VwGH 25.2.1998, 97/14/0107 und VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195 unter Hinweis auf EuGH 13.12.1989, Rs C-342/87, "Genius

Holding"; VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0064, Rn 25: dies gilt auch für die Fälle der Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer).

Für alle fälschlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbeträge sowie für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen (igL), die steuerfrei sind oder von der Steuer befreit werden können, kommt daher das Erstattungsverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung (so schon UFS 29.07.2013, RV/0441-G/12 und BFG 15.4.2014, RV/2100101/2013; BFG 20.3.2014, RV/2100539/2012; BFG 4.8.2016, RV 2100342/2016; BFG vom 12.7.2016, RV/2100822/2016; BFG vom 28.11.2016, RV/2100464/2015; BFG vom 13.4.2018, RV/2101511/2016).

Hinsichtlich des Erwerbes der Waren ist davon auszugehen, dass die Waren im Zuge der Lieferung nach Deutschland gebracht wurde und dort für das Unternehmen der BF angeschafft wurde und der Vorgang in Deutschland grundsätzlich erwerbsteuerpflichtig ist.

Das geht auch aus den Ausführungen der BF hervor, die ausführt, dass die Waren für das Unternehmen in Deutschland Verwendung fanden.

Damit wurde in der Rechnung die österreichische Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen. Im beschwerdegegenständlichen Fall hätte es die BF in der Hand gehabt, zum Zeitpunkt des Einkaufs unter ihrer UID-Nummer aufzutreten (nach der Aktenlage verfügt sie über eine gültige UID-Nummer), und damit zu erkennen zu geben, dass sie die Waren für ihr Unternehmen erwirbt und dem Lieferer wäre die Ausstellung einer steuerfreien Rechnung möglich gewesen.

Somit erscheint es nicht gerechtfertigt, die Vorsteuererstattung gegen die Vorgaben des Unionsrechtes zuzulassen. Behandelt jedoch der Leistungserbringer, aus welchen Gründen immer, einen steuerfreien Vorgang als steuerpflichtig, dann steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Wird nämlich trotz Vorliegens einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, so schuldet der die Rechnung ausstellende Unternehmer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 die Steuer auf Grund der Rechnung.

Wie oben bereits ausgeführt berechtigt eine nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer den Leistungsempfänger jedoch nicht zum Vorsteuerabzug da sich nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 13.12.1989, Rs. C-342/87 "Genius Holding") der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die nur deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.

Wenn nun die BF dem Lieferer ihre UID-Nummer nicht vor Ausstellung der Rechnung vorgelegt hatte, konnte dieser davon ausgehen, dass die BF entweder privater Abnehmer ist, die Erwerbsschwelle in Deutschland nicht überschreitet bzw. keinen Verzicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle in Deutschland abgegeben hat, weshalb dieser die Umsatzsteuer zunächst auch zu Recht in Rechnung gestellt hatte.

Keine dieser Konstellationen berechtigt allerdings zum Vorsteuerabzug (vgl. UFS 29.7.2013, RV/0441-G/12).

Grundsätzlich kann daher lediglich eine Korrektur der Rechnung zur Entlastung der BF führen.

Dass eine Rechnungsberichtigung aber rechtlich nicht möglich wäre, dafür findet sich nach der Aktenlage kein Anhaltspunkt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 19.12.2018, Ra 2017/15/0064, im Ergebnis entschieden, dass bei Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung und Ausweis der Umsatzsteuer dafür in der Rechnung, diese nicht als Vorsteuer im Vergütungsverfahren zu erstatten ist.

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

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 2.8.2012, 4 Ob 119/12x) und wird auf die oben zitierte VwGH-Judikatur verwiesen.

Graz, am 13. August 2019