

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 17.12.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 14.12.2015, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung 1-12/2014) 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

Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin (BF), eine GmbH aus Deutschland, brachte mit 29.9.2015 einen Vorsteuererstattungsantrag für 1-12/2014 ein. Diesem Antrag wurde mit einer Erstattung von Euro 110,20 entsprochen.

Die Erstattung der Vorsteuer aus den Rechnungen Sequenznummer 1, 2, 3, 4, 8 wurde abgewiesen mit dem Hinweis darauf, dass das Vorsteuererstattungsverfahren nicht auf die Lieferungen von Gegenständen anwendbar sei, welche steuerfrei sind oder nach Art 15 Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreit sein könnten. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (in der Folge: igL). Der Unternehmer müsse sich an den Rechnungsaussteller wenden, der die Rechnung berichtigen und die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer an den Unternehmer zurückzahlen müsse.

Im Schreiben vom 17.12.2015, welches dem Inhalt nach als Beschwerde gewertet wurde, wandte sich die BF gegen die Versagung der Erstattung aus der Rechnung Nr. 1. Es handle sich um den Erwerb eines Tablets. Die Lieferung des Tablets sei aber nicht nach Deutschland, sondern an die Zentrale in A. / Österreich erfolgt. Einer der IT-Fachkräfte der BF habe dann beim nächsten Besuch nach Deutschland die Tablets mitgenommen. Um nochmalige Prüfung des Sachverhalts werde ersucht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.2.2016 wurde die Beschwerde inhaltlich abgewiesen, der gewährte Erstattungsbetrag blieb unverändert und wurde begründend ausgeführt:

"Das unternehmensinterne nicht bloß vorübergehende Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens basiert auf Art 21 der MwSt-SystRL und gilt gem Art 1 Abs 3 als ig Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat. Aus Gründen des exakten Grenzausgleichs wird das Verbringen im Ursprungsmitgliedstaat gem Art 1 Abs 3 einer Lieferung gegen Entgelt (fiktive ig Lieferung, Art 17 der MwSt-SystRL) gleichgestellt, die gem Art 7 Abs 2 Z 1 steuerfrei ist. Wird ein Gegenstand von einem Mitgliedstaat in das Inland verbracht, ist der Verbringenstatbestand des Art 1 verwirklicht.

Unter Berücksichtigung der Artikel 17 und 21 der 2006/112/EG handelt es sich um ein Verbringen des Gegenstandes, welches einem ig Erwerb gleichzusetzen ist.

Daher liegt eine steuerfreie ig Lieferung vor und kann der Beschwerde nicht stattgegeben werden."

Im Vorlageantrag vom 8.3.2016, welcher mit Vorlagebericht vom 3.8.2018 dem BFG vorgelegt wurde, führte die BF aus, dass der Lieferant aus Wien am 20.1.2014 ein Sony Tablet geliefert habe. Die Lieferadresse sei A. gewesen, daher habe die Rechnung mit 20% Umsatzsteuer ausgestellt werden müssen.

Die BF als Eigentümerin der Ware habe anschließend das Tablet nach Deutschland verbracht. Dieses Verbringen sei firmenintern durchgeführt worden und habe mit der ursprünglichen Lieferung des Lieferanten keinen Zusammenhang mehr.

Der BF als Eigentümerin der Ware sei die Vorsteuer zurückzuerstatten.

Im BFG-Verfahren wurde die gegenständliche Rechnung angefordert und samt Lieferschein vorgelegt.

Sachverhalt

Strittig im Rechtsmittelverfahren ist die Vorsteuererstattung aus der Lieferung von Tablets an die BF, der AB GmbH, Adresse1, Deutschland.

Laut vorgelegtem Lieferschein wurden von der Firma XY, 1210 Wien, 3 Tablets Sony Experia samt Taschen an die ABCDE GmbH, FG, AdresseÖsterreich, am 4.12.2013 mit DPD geliefert.

Die Rechnung des Lieferanten vom 20.1.2014 lautete auf die AB GmbH, AdresseÖsterreich mit der UID-Nr. DE**** der BF.

Einer der IT-Fachkräfte der BF hat dann bei einem Besuch in Österreich die Tablets nach Deutschland mitgenommen. Dieses Verbringen wurde firmenintern durchgeführt und hatte mit der ursprünglichen Lieferung keinen Zusammenhang mehr. Unklar ist, wann genau dieses Verbringen erfolgte.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, insbesondere aus den vorgelegten Dokumenten.

Rechtslage / Erwägungen

Nach § 17 AVOG ist das Finanzamt Graz-Stadt für die Erhebung der Umsatzsteuer der BF zuständig, da diese ihr Unternehmen vom Ausland aus betreibt und im Inland über keine Betriebsstätte verfügt.

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 vom § 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 sowie den §§ 12 und 20 UStG 1994 regeln.

In der hierzu ergangenen 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. 389/2010 ("Erstattungsverordnung"), wurde "ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen". Schon aus dem Titel dieser Verordnung ergibt sich, dass mit ihr aufgrund der Ermächtigung des § 21 Abs. 9 UStG 1994 ein eigenes, somit ein anderes Verfahren als die im § 21 Abs. 1 UStG 1994 vorgesehene Veranlagung der Umsatzsteuer vorgesehen ist.

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) oder
4. im Inland nur Umsätze, die unter eine Sonderregelung gemäß § 25a UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.

Ausstellung von Rechnungen

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 (idF BGBl. I Nr. 112/2012)

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.

2. Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn

- der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet,
- der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht oder eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist,
- die Steuerschuld für die im anderen Mitgliedstaat ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung auf den Leistungsempfänger übergeht und
- der leistende Unternehmer in diesem Mitgliedstaat weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat.

Dies gilt nicht, wenn mittels Gutschrift abgerechnet wird.

Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. Nr. L 347 vom 11.12.2006 S. 1, die Steuer schuldet, spätestens am fünfzehnten Tag des Kalendermonates, der auf den Kalendermonat folgt, in dem die sonstige Leistung ausgeführt worden ist, nachzukommen.

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet und die Lieferung oder sonstige Leistung im Drittlandsgebiet an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausgeführt wird.

3. Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) **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;
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- d) 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 (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
- e) 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;

f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;

g) das Ausstellungsdatum;

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

i) 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.

4. Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die Vorschriften dieses Bundesgesetzes über die Rechnungsausstellung 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 dieses Absatzes ausgestellt worden sind.

.... ..

(3) Für die unter Abs. 1 Z 3 lit. a und b 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.

.... ..

§ 12 UStG 1994 lautet:

Abs. 1: Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

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.

Die beschwerdegegenständliche Rechnung lautet nicht auf die Adresse der BF, die zu der angegebenen UID-Nr. gehört, sondern auf die Lieferadresse in Österreich, auf welche auch der Lieferschein ausgestellt ist (der aber auch eine andere Firma ausweist, welche gleichzeitig ein mit der BF offenbar verbundenes Unternehmen ist). Weiters enthält die Rechnung ein anderes Lieferdatum als der Lieferschein.

Damit erfüllt die Rechnung aber nicht die gesetzliche Voraussetzung "Adresse des Abnehmers" iSd § 11 Abs. 1 Z 3b UStG 1994. Unsicherheiten bezüglich des tatsächlichen Empfängers der Lieferung und des Lieferdatums bleiben.

Ein Vorsteuerabzug aus der Rechnung ist daher nicht gegeben, da sie nicht dem § 11 UStG 1994 entspricht.

Aber selbst wenn man über die falsche Adresse des Abnehmers der Lieferung hinweggehen könnte bzw. eine berichtigte Rechnung vorläge, ist die Vorsteuererstattung aus folgenden Erwägungen ausgeschlossen:

Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

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,

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Abs. 2: Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes(Art. 3 Abs. 1 Z 1). ...

Abs. 3: Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

Art. 3. Abs. 1 UStG 1994 lautet:

Als Lieferung gegen Entgelt gilt: 1. Das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer. Eine vorübergehende Verwendung liegt vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand verwendet:

a) zur Ausführung einer Werklieferung oder einer Lieferung, bei der sich der Lieferort nach Art. 3 Abs. 3 bestimmt;

b) zur Ausführung einer Lieferung, deren Lieferort sich nach § 3 Abs. 11 bestimmt;

c) zur Ausführung einer steuerfreien Lieferung im Sinne des § 7 oder Art. 7;

d) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)

e) damit an dem Gegenstand durch einen anderen Unternehmer eine sonstige Leistung erbracht wird, sofern der Gegenstand nach Erbringung der sonstigen Leistung wieder zur Verfügung des Auftraggebers in den Mitgliedstaat gelangt, von dem aus der Gegenstand versendet oder befördert worden ist;

f) vorübergehend zur Ausführung einer sonstigen Leistung und der Unternehmer im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat;

g) während höchstens 24 Monaten in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats, in dem für die Einfuhr des gleichen Gegenstands aus einem Drittland im Hinblick auf eine vorübergehende Verwendung die Regelung über die vollständige Befreiung von Eingangsabgaben bei der vorübergehenden Einfuhr gelten würde.

h) zur Ausführung einer Lieferung von Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder von Elektrizität, wenn sich der Ort dieser Lieferungen nach § 3 Abs. 13 oder 14 bestimmt. Bei Wegfall der unter lit. a bis g genannten Bedingungen gilt die Verbringung in diesem Zeitpunkt als erfolgt.

Abs. 2: (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996).

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass das Vorsteuererstattungsverfahren nur anwendbar ist, wenn der Unternehmer keine Umsätze in Österreich getätigt hat. Vorsteuern im Zusammenhang mit anschließenden steuerfreien Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftlichen Lieferungen (innergemeinschaftlichen Verbringungen) können nicht im Erstattungsverfahren gewährt werden (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 21 Tz 57/2).

Die Gleichstellung des unternehmensinternen innergemeinschaftlichen Verbringens von Gegenständen mit der innergemeinschaftlichen Lieferung soll die Kontrolle der nicht lieferungsbedingten innergemeinschaftlichen Warenbewegungen ermöglichen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, Art. 3 Tz 3).

Das Verbringen ist mit umfangreichen formalen Verpflichtungen verbunden, weil dafür grundsätzlich die Aufzeichnungs- und Nachweispflichten für innergemeinschaftliche Lieferungen gelten. Durch das Verbringen der Tablets aus Österreich zur eigenen Verfügung nach Deutschland hat die BF ein einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestelltes Verbringen (Art 3 Abs. 1 UStG 1994) bewirkt.

Der Vorsteuerabzug wäre daher im Wege eines normalen Veranlagungsverfahrens geltend zu machen unter Erklärung der Inlandsumsätze, sofern eine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung vorliegen würde.

Es war somit 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.

Da keine der genannten Voraussetzungen vorliegen, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 8. November 2019