

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 11.12.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 27.11.2018 betreffend Vorsteuererstattung für das Jahr 2017 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**

Mit Erstattungsantrag beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) – eine deutsche AG – die Erstattung von Vorsteuern in Höhe von 3.374,50 €. Im angefochtenen Bescheid wurde der Erstattungsbetrag mit Null Euro festgesetzt und ausgeführt, die Erstattung von Vorsteuern sei nach § 3 Abs. 1 VO BGBl. Nr. 279/1995 idF. BGBl. II Nr. 384/2003 nur bei Vorlage der Originalbelege möglich. Die Rechnung sei zwar angefordert, aber nicht zeitgerecht vorgelegt worden.

In ihrer Beschwerde führte die Bf. aus, die Originalrechnung konnte nicht innerhalb der von der Behörde gesetzten Frist beigebracht werden, da die Rechnung für den Erhalt eines Zuschusses bei der Regierung Mittelfranken benötigt wurde. Mit Schreiben vom 26.11.2018 hätte sie die Rechnung an die Behörde zukommen lassen.

Mit E-Mail vom 27.12.2018 forderte die belangte Behörde bei der Bf. die Rechnung (Kopie ausreichend an) und verlangte um Sachaufklärung darüber, in welchem betrieblichen Zusammenhang die beantragten Kosten in Österreich entstanden seien und ob diese weiterverrechnet (Ausgangsrechnung) wurden.

In ihrer Antwortmail führte die Muttergesellschaft der bf. AG aus, ihr Tochterunternehmen (Bf.) sei im Großraum Nürnberg für den öffentlichen Nahverkehr mit Bussen, Straßenbahn und U-Bahnen zuständig, wobei neue U-Bahnen bei der Firma S. in Österreich gekauft und die für den Einsatz in Nürnberg fertig gestellt werden. Darunter falle auch der Einbau von WLAN-Antennen der Firma H+S. Eine Weiterverrechnung sei nicht erfolgt.

Mit Beschwerdeentscheidung wurde von der belangten Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass auf Grund der eingebrachten Unterlagen hervorgehe, dass die WLAN- Antennen, für die die Vorsteuern beantragt werden, von Polen direkt nach Österreich an die Firma S. AG zum Zwecke des Einbaues versendet wurden. Da es sich dabei um keine Inlandslieferung handle, unterliege der Liefervorgang auch nicht der Umsatzsteuer. Die Rechnung sei vom Rechnungsaussteller zu berichtigen.

Mit Schriftsatz vom 22.1.2019 wandte sich die Bf. gegen diese Entscheidung und beantragte die Erlassung einer zweiten Beschwerdeentscheidung. Weiters wurde eine Kopie der Rechnung, sowie der Unterlagen über die Bestellung und Auftragsbestätigung sowie eine Darstellung der rechtlichen Würdigung des Verkaufsgeschäftes seitens der Firma H.+S. GmbH beigeschlossen.

Aus letzterer geht Folgendes hervor:

*„Bei dem zugrundeliegenden Sachverhalt handelt es sich umsatzsteuerlich um ein Reihengeschäft, an dem vier Unternehmen beteiligt sind: die H+S AG, die H+S GmbH, die V. AG (Bf.) und die S. AG, Wien.*

*Aufgrund der gewählten Lieferbedingung liegt eine der zwei ruhenden Lieferungen zwischen der H+S GmbH und der V. AG, die dadurch in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist. Folge ist, dass die H + S GmbH eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer ausstellen muss.*

*Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung ist auch zu prüfen, ob evt. die Vereinfachungsregelung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes gemäß § 25b UStG Anwendung finden kann.*

*Aufgrund des § 25b Abs. 1 Nr. 2 UStG greift diese Vereinfachungsregelung nicht, da die beteiligten Unternehmer nicht in verschiedenen Mitgliedstaaten erfasst sind (H + S GmbH, S. AG, Wien sind in Österreich registriert).*

*Daraus folgend wirkt auch des § 14a Abs. 1 und Abs. 7 UStG nicht, da keine Lieferung im Sinnes eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes vorliegt.*

*Es gelten die Grundregeln zu den Rechnungsbestandteilen nach § 14 Abs. 4 UStG, d.h. eine Angabe der USt.ID der V. AG auf der Rechnung ist grundsätzlich nicht erforderlich.*

*...“*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Maßgebliche gesetzliche Bestimmungen

Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994)

## *Lieferung*

*§ 3 (1) Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.*

*...*

*(7) Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.*

*(8) Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.*

## *Lieferung*

*Art. 3. (1) 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 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:*

*...*

## *Innergemeinschaftlicher Erwerb*

*Art. 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegt auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.*

*(2) Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:*

*1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat;*

*2. der Erwerber ist*

*a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder*

*b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und*

*3. die Lieferung an den Erwerber*

*a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und*

*b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.*

*(3) Als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt gilt:*

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

*...*

#### *Innergemeinschaftliche Lieferung*

*Art. 7. (1) 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.*

*(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch*

*1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1) und  
(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)*

*(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.*

*(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen  
nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die  
Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und  
der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines  
ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die  
entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden  
festzuhalten.*

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; Änderung: BGBl. II Nr. 416/2001, BGBl. II Nr. 384/2003, BGBl. II Nr. 222/2009, BGBl. II Nr. 174/2010, BGBl. II Nr. 389/2010, BGBl. II Nr. 158/2014

*Erstattung der Vorsteuerbeträge in einem besonderen Verfahren*

*Berechtigte Unternehmer*

*§ 1. (1) Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist 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 des § 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, Art. 25a UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.*

*(2) Abs. 1 gilt nicht für Vorsteuerbeträge, die anderen als den in Abs. 1 bezeichneten Umsätzen im Inland zuzurechnen sind.*

**Festgestellter Sachverhalt:**

Entsprechend der vorgelegten Rechnung wurden die von der Bf. (Abnehmer) bei der H+S GmbH, Deutschland (Zwischenhändler) bestellten WLAN-Antennen von der H+S AG (Schweiz) (Hersteller) mit polnischer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von Polen an die H+S GmbH und in der weiteren Folge an die Bf. fakturiert. Die Waren gelangten körperlich an die S. AG in Wien, die diese laut Auftrag der Bf. in die bei ihr bestellten Fahrzeuge einbauen ließ. Die WLAN-Antennen war insofern nicht Bestandteil der Leistungsbeziehung (Lieferung von Fahrzeugen) zwischen der Bf. und der S. AG. Sie wurden gesondert bei der H+S GmbH bestellt und somit der S. AG seitens der Bf. beigestellt. Die S. AG ist nicht in die Lieferbeziehung (H+S AG, H+S GmbH, Bf.) unmittelbar eingebunden.

Mit der Lieferung der von der Bf. bei der S. AG bestellten Fahrzeuge gelangten später auch die WLAN-Antennen nach Deutschland.

**Rechtliche Beurteilung:**

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und werden diese Geschäfte dadurch erfüllt, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft, so wird

umsatzsteuerrechtlich von einem Reihengeschäft gesprochen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195). Charakteristisch bleibt für das Reihengeschäft, dass zwischen den Beteiligten jeweils gesonderte Umsatzgeschäfte vorliegen, die durch eine einzige Warenbewegung erfüllt werden.

Bei Versendung oder Beförderung durch den ersten Unternehmer wird seine Lieferung grundsätzlich (der Sonderfall des § 3 Abs. 9 bleibt hier außer Betracht) dort ausgeführt, wo der Unternehmer den Gegenstand an den Spediteur etc. übergibt bzw. mit der Beförderung beginnt (§ 3 Abs. 8).

Da diese Regel nach hA nur für jene Lieferung gilt, bei der es zur Bewegung der Ware gekommen ist, richtet sich für die **weiteren Lieferungen** in der Reihe der Leistungsort danach, **wo** die Verfügungsmacht **tatsächlich verschafft** wird. Das ist bei Beförderung jedenfalls der **Ort der Beendigung der Beförderung** (Übergabe an den Abnehmer). Gleiches gilt nach unionsrechtlichen Grundsätzen im Fall der Versendung: Maßgebend ist der Ort der Beendigung der Versendung. Für diese Sicht sprechen auch Praktikabilitäts Gesichtspunkte: Zivilrechtlich geht nämlich bei einer Versendung, der der Abnehmer (mittlere Unternehmer) zugestimmt hat, die Verfügungsmacht schon mit der Übergabe an den Transportunternehmer über (vgl. *Ruppe/Achatz, UStG5, § 3, Rz. 65/2*).

Dies hat zur Konsequenz, dass der Zwischenhändler am Ende der Beförderung in Österreich einen steuerbaren und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt und an die Bf. steuerpflichtig geliefert hat. Der Ausweis der Umsatzsteuer auf Grund der getätigten Lieferungen am Bestimmungsort (Österreich) war daher richtigerweise erfolgt. Für den Zwischenhändler ergeben sich keinerlei steuerliche Belastungen, weil die Erwerbsteuer als Vorsteuer abzugsfähig und die Leistungsumsatzsteuer abzuführen war.

Für die Bf. ist die aus der Rechnung der H+S GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer grundsätzlich als Vorsteuer abzugsfähig. Das Vorliegen von Ausschlussgründen des Vorsteuerabzuges ist im bisherigen Verfahren von der belangten Behörde nicht releviert worden.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 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 idGF darf der Unternehmer keine Umsätze iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 haben.

Das Erstattungsverfahren ist somit nicht anwendbar, wenn der Unternehmer Vorsteuern im Zusammenhang mit anschließenden steuerfreien Ausfuhrlieferungen oder ig Lieferungen (ig Verbringungen) abziehen will. In allen diesen Fällen ist der Vorsteuerabzug im Wege des normalen Veranlagungsverfahrens geltend zu machen (*Ruppe/Achatz, UStG5, § 21, Rz. 57/2*).

Mit dem Bezug der WLAN-Antennen, die in die von der Bf. bei der Firma S. AG bestellten Fahrzeuge eingebaut und dann anschließend nach Deutschland verbracht werden, liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine innergemeinschaftliche Verbringung iSd. Art. 7 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994-BMR, die als steuerbarer Umsatz (im Inland) zu werten war, vor.

Es wäre daher beim Finanzamt eine Steuernummer und eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu beantragen. Im Anschluss daran wären die innergemeinschaftlichen Verbringungen nach Deutschland unter Angabe der deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einer zusammenfassenden Meldung und die beanspruchten Vorsteuern in einer einzureichenden Umsatzsteuerjahreserklärung zu erklären.

### **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.

Graz, am 24. Jänner 2020