

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Alois Pichler in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Gaedke & Partner Steuerberatung GmbH, Elisabethstraße 46, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 18. November 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. November 2020 betreffend Feststellungsbescheid betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 12.3.2020 reichte die Beschwerdeführerin über ihre steuerliche Vertreterin eine elektronische Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2018 ein. Es wurde steuerbare Umsätze aus Bauleistungen und Vorsteuern ausgewiesen.

Im angefochtenen Bescheid wurde gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO festgestellt, dass eine Veranlagung zur Umsatzsteuer nicht erfolgt. In ihrer Begründung verwies die belangte Behörde auf § 1 Abs. 1 der Verordnung des BMF, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (BGBl 1995/279 idgF) hin. Demnach sei 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 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), ausgeführt hat;
 4. weiters, wenn der Unternehmer nur Umsätze gemäß § 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994 ausgeführt und von der Regelung des § 25a UStG 1994 oder in einem anderen Mitgliedstaat von der Regelung der Art. 357 bis 369 Richtlinie 2006/112/EG Gebrauch gemacht hat.
- Der Abs. 1 gelte gem. § 1 Abs. 2 VO BGBl 1995/279 nicht für Vorsteuerbeträge, die anderen als den im Abs. 1 bezeichneten Umsätzen im Inland zuzurechnen sind.

Nach § 1 der VO BGBl 1995/279 ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an ausländische Unternehmer (unter den dort normierten Voraussetzungen) zwingend in einem besonderen Verfahren, dem sog. Erstattungsverfahren, durchzuführen. Die Vorgehensweise ist im § 3 der oa. VO geregelt.

Aus der Umsatzsteuererklärung gehe hervor, dass die Bf. die oa. Voraussetzungen für das Erstattungsverfahren erfülle. Es sei daher zwingend ein Erstattungsverfahren durchzuführen, eine Veranlagung gem. § 21 Abs. 4 UStG habe daher nicht zu erfolgen.

In ihrer Beschwerde führte die steuerliche Vertreterin aus, ihre Klientin sei ein in der Slowakei ansässiges Unternehmen ohne Betriebstätte in Österreich, das Buspersonenbeförderungsleistungen an andere Unternehmen, wie insbesondere den Linienbetreiber X., erbringe.

Gleichzeitig seien in Österreich Vorsteuern im Zusammenhang mit Nächtigungs- und Treibstoffkosten angefallen und es wurden Leistungen mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger an ihre Klientin (Buswaschungen für die in Österreich fahrenden Busse) erbracht.

Die Bf. erbringe im Jahr 2018 ausschließlich Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet. Gleichzeitig besteht hinsichtlich der verrechneten Vorsteuern und der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 oder Abs. 1a. UStG voller Vorsteuerabzug.

Unternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 erster Gedankenstrich, die im Inland keine Umsätze ausgeführt haben oder nur Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und die ausschließlich eine Steuer gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder Abs. 1a schulden, hinsichtlich der sie zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, werden nur dann zur Steuer veranlagt, wenn sie dies ausdrücklich schriftlich beantragen.

Im Zuge der Übermittlung der Steuererklärungen 2018 sei dieser Antrag offensichtlich nicht gestellt worden, da bereits im Vorjahr 2017 dem Antrag auf Beibehaltung des Veranlagungsverfahrens stattgegeben wurde und sich keine Änderung der Verhältnisse zu 2017 ergeben hätten. Klarstellend werde nunmehr der Antrag auf Beibehaltung des Veranlagungsverfahrens für das streitgegenständliche Jahr 2018 beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und sah die Voraussetzungen für ein Veranlagungsverfahren als nicht gegeben an und verwies auf das Erstattungsverfahren.

In ihrem Vorlageantrag verwies die Bf. im Wesentlichen darauf, dass sie Leistungen (Buswaschungen für die in Österreich fahrenden Busse) empfangen habe, bei denen die Steuerschuld auf sie überginge und daher die Voraussetzungen des § 21 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994 (Veranlagung auf Antrag) vorliegen.

Mit Eingabe vom 4. August 2023 wurden auf Anforderung des Bundesfinanzgerichts die Rechnungen über die beanspruchten Leistungen aus den Buswaschungen vorgelegt.

Eine Rechnung wird hier beispielsweise zitiert:

„Rechnungsnummer: 692111

Kundennummer: 624xxx, UID: SK212032xxxx

Datum: 01.02.2018

Firma B (Leistender, Österreich)

Firma Bf. (Leistungsempfänger, Slowakei)

Rechnung

1 x Buswä(s)che Monat Jänner 2018

EU Leistung € 280

20% RC v. € 280 = € 0

Netto € 280

USt € 0

Summe € 280

Zahlbar nach Rechnungserhalt netto Kassa“

...“

In der mündlichen Verhandlung ergänzt der steuerliche Vertreter seine schriftlichen Ausführungen der Beschwerde und Vorlageantrag dahingehend, dass ihm nicht ganz verständlich sei, dass im Streitjahr 2018 das Veranlagungsverfahren nicht zur Anwendung käme, weil dieses sogar in einem Wiederaufnahmeverfahren für das Jahr 2017 erfolgt sei. Seines Erachtens lägen in allen Jahren die gleichen Verhältnisse vor. Er reklamiert weiters, dass er für die Folgejahre zur Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen vom FAÖ aufgefordert

wurde. Er verweist ergänzend auf die Randziffern (Rz.) 2795 und 2796 UStR 2000, die seines Erachtens auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden seien.

Die Vertreterin der belangten Behörde führt noch ergänzend ins Treffen, dass die Eingangsleistungen über die strittigen Buswaschungen dem FAÖ nicht näher bekannt waren, weil diese auch in der Steuererklärung nicht näher angeführt wurden. Wenn diese Leistungen tatsächlich stattgefunden hätten, wären sie aus der Sicht des FAÖ in Österreich nicht steuerbar, weil die Generalklausel B2B anwendbar sei. Es käme daher nicht zu einem Übergang der Steuerschuld nach § 19 UStG, weil es sich um einen inländischen Leistenden handle. Im gegenständlichen Fall sei nur das Streitjahr zu beurteilen und allfällige Beurteilungen über die Vorgangsweise anderer Jahre hätten dabei außer Betracht zu bleiben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist ein slowakisches Unternehmen, das Busbeförderungsleistungen an andere Unternehmer in Österreich erbringt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet. Gleichzeitig beanspruchte es Vorsteuern aus inländischen Vorleistungen und machte diese in einer Jahresumsatzsteuererklärung geltend.

Die belangte Behörde verwies unter Wiedergabe der Bestimmungen der Verordnung des BMF, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (BGBl 1995/279), dass ihres Erachtens das Vorsteuererstattungsverfahren zwingend anzuwenden sei und daher keine Jahresveranlagung vorgenommen werden könnte. Dies wurde in einem nach § 92 Abs. 1 lit. b BAO erlassenen Feststellungsbescheid ausgedrückt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der in objektiver Hinsicht unstrittigen Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen:

UStG 1994

Sonstige Leistung

§ 3a Abs. 1: Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

...

(6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

(8) Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

(9) Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;
- b) die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (zB in Ferienlagern oder auf Campingplätzen);
- c) die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken;
- d) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).

(10) Eine Personenbeförderungsleistung wird dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt der inländische Teil der Leistung unter dieses Bundesgesetz. Als inländischer Teil der Leistung gilt auch die Beförderung auf den von inländischen Eisenbahnverwaltungen betriebenen, auf ausländischem Gebiet gelegenen Anschlussstrecken, sowie die Beförderung auf ausländischen Durchgangsstrecken, soweit eine durchgehende Abfertigung nach Inlandstarifen erfolgt. Gleiches gilt für eine Güterbeförderungsleistung, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist.

(11) Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

- a) kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;
- b) Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3

erbracht werden;

c) Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;

d) Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen.

(11a) Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen, werden dort ausgeführt, wo diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden, soweit diese Leistungen an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 erbracht werden.

(12)

1. Die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels wird an dem Ort ausgeführt, an dem dieses Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Als kurzfristig gilt eine Vermietung während eines ununterbrochenen Zeitraumes

a) von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen,

b) von nicht mehr als 30 Tagen bei allen anderen Beförderungsmitteln.

2. Die Vermietung eines Beförderungsmittels, ausgenommen die kurzfristige Vermietung im Sinne der Z 1, wird an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, soweit diese Leistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht wird.

Die Vermietung eines Sportbootes wird bei Vorliegen der Voraussetzungen des ersten Satzes jedoch an dem Ort ausgeführt, an dem das Sportboot dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird, wenn dieser Ort mit dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, oder mit dem Ort der Betriebsstätte, wenn die Leistung von der Betriebsstätte ausgeführt wird, übereinstimmt.

(13) Elektronisch erbrachte sonstige Leistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen werden an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden.

(14) Ist der Empfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 und hat er keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, werden die folgenden sonstigen Leistungen an seinem Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Drittlandsgebiet ausgeführt:

1. Die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben;

2. die Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen;

3. die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer;

4. die rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung;

5. die Datenverarbeitung;
 6. die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen;
 7. die sonstigen Leistungen der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i und Z 9 lit. c bezeichneten Art;
 8. die Gestellung von Personal;
 9. der Verzicht, ein in diesem Absatz bezeichnetes Recht wahrzunehmen;
 10. der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben;
 11. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;
 12. die Gewährung des Zugangs zu einem Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder zu einem an ein solches Netz angeschlossenes Netz, zum Elektrizitätsnetz oder zu Wärme- oder Kältenetzen sowie die Fernleitung, Übertragung oder Verteilung über diese Netze und die Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen.
- (15) Bei einer in Abs. 14 bezeichneten sonstigen Leistung an eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, verlagert sich der Ort der sonstigen Leistung vom Drittlandsgebiet ins Inland, wenn sie im Inland genutzt oder ausgewertet wird.
- (16) Der Bundesminister für Finanzen kann, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich nach Abs. 6, 7, 12, 13 oder 14 bestimmt, der Ort der sonstigen Leistung danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach
1. statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen und
 2. statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen
- behandelt werden.

Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld

§ 19 (1) Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

– der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und

– der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

(1a) Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der

Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet.

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

....

Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung

§ 21

...

(4) Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume in einem Kalenderjahr (§ 20 Abs. 1 und 3), so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.

Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlichrechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

Unternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 erster Gedankenstrich, die im Inland keine Umsätze ausgeführt haben oder nur Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und die ausschließlich eine Steuer gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder Abs. 1a schulden, hinsichtlich der sie zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, werden nur dann zur Steuer veranlagt, wenn sie dies ausdrücklich schriftlich beantragen.

...

(9) Der Bundesminister für Finanzen kann 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 von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Bei nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern kann weiters bestimmt werden, dass bestimmte Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen sind. In der Verordnung kann festgelegt werden:

- ein besonderes Verfahren für die Vorsteuererstattung,*
- ein Mindestbetrag, ab dem eine Vorsteuererstattung erfolgt,*
- innerhalb welcher Frist der Erstattungsantrag zu stellen ist,*
- dass der Bescheid über die Erstattung der Vorsteuerbeträge elektronisch zugestellt wird,*

– wie und in welchem Umfang der zu erstattende Betrag zu verzinsen oder zu vergebühren ist. Vorsteuern im Zusammenhang mit Umsätzen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers sind nur erstattungsfähig, wenn die Umsätze in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen. Einem Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist und Umsätze ausführt, die zum Teil den Vorsteuerabzug ausschließen, wird die Vorsteuer höchstens in der Höhe erstattet, in der er in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, StF: 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.

Erstattungszeitraum

§ 2. Erstattungszeitraum ist nach der Wahl des Unternehmers ein Zeitraum von mindestens drei Monaten bis zu höchstens einem Kalenderjahr. Der Erstattungszeitraum kann weniger als drei Monate umfassen, wenn es sich um den restlichen Zeitraum des Kalenderjahres handelt. In dem Antrag für diesen Zeitraum können auch abziehbare Vorsteuerbeträge aufgenommen werden, die in vorangegangene Erstattungszeiträume des betreffenden Kalenderjahres fallen.

Erstattungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

§ 3

(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 Anforderung 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.

(1a) Abweichend von Abs. 1 zweiter Satz sind Erstattungsanträge, die Erstattungszeiträume des Jahres 2009 betreffen, spätestens bis 31. März 2011 zu stellen.

(2) Der zu erstattende Betrag muss mindestens 400 Euro betragen. Das gilt nicht, wenn der Erstattungszeitraum das Kalenderjahr oder der letzte Zeitraum eines Kalenderjahres ist. Für diese Erstattungszeiträume muss der zu erstattende Betrag mindestens 50 Euro betragen.

(3) Bescheide im Erstattungsverfahren können elektronisch, über das in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal, zugestellt werden. Die Zustellung kann auch mit E-Mail erfolgen. Abs. 1 letzter Satz gilt entsprechend.

(4) Für den zu erstattenden Betrag ist bei Fristversäumnis nach Maßgabe der Abs. 5 bis 11 eine Säumnisabgeltung festzusetzen.

(5) Die Säumnisabgeltung ist festzusetzen, wenn nach Ablauf von vier Monaten und zehn Werktagen nach Eingang des Erstattungsantrages bei der Abgabenbehörde des Erstattungsstaates keine Zahlung des zu erstattenden Betrages erfolgt.

(6) Fordert die Abgabenbehörde zusätzliche Informationen gemäß Abs. 1 an, so besteht der Anspruch auf die Säumnisabgeltung erst mit Ablauf von zehn Werktagen nach Ablauf einer Frist von zwei Monaten ab Entsprechung der Aufforderung. Die Säumnisabgeltung ist diesfalls jedoch frühestens mit Ablauf von zehn Werktagen nach Ablauf einer Frist von sechs Monaten ab Eingang des Erstattungsantrages festzusetzen.

Werden weitere zusätzliche Informationen angefordert, so besteht der Anspruch auf Säumnisabgeltung mit Ablauf von zehn Werktagen nach Ablauf einer Frist von acht Monaten ab Eingang des Erstattungsantrages.

(7) Die Zahlung gilt als erfolgt mit Ablauf von zehn Werktagen nach dem Tag der Bekanntgabe des Erstattungsbescheides, es sei denn, der Unternehmer weist nach, dass er den zu

erstattenden Betrag später erhalten hat.

(8) Als Zahlung gilt auch die Pfändung des Erstattungsbetrages oder dessen Verwendung zur Tilgung einer fälligen Schuld des Antragstellers gegenüber dem Bund.

(9) Die Höhe der Säumnisabgeltung beträgt für den nicht zeitgerecht erstatteten Abgabebetrag 2%. Eine zweite Säumnisabgeltung ist festzusetzen, soweit der Abgabebetrag nicht spätestens drei Monate nach dem Ende der Fristen in Abs. 5 und Abs. 6 erstattet wird. Eine dritte Säumnisabgeltung ist festzusetzen, soweit der Abgabebetrag nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur zweiten Säumnisabgeltung erstattet wird. Die zweite und die dritte Säumnisabgeltung betragen jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht erstatteten Abgabetrages.

(10) Ein Anspruch auf Säumnisabgeltung besteht nicht, wenn der Unternehmer seiner Mitwirkungspflicht nicht innerhalb einer Frist von einem Monat nach Zugang einer entsprechenden Aufforderung der Abgabenbehörde nachkommt.

(11) Eine Säumnisabgeltung, die den Betrag von 50 Euro nicht erreicht, ist nicht festzusetzen.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Bf. reklamiert für ihre in Anspruch genommenen Vorleistungen aus der Reinigung ihrer Autobusse durch einen österreichischen Unternehmer den Vorsteuerabzug, weil eine entstandene Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf sie übergegangen wäre. Damit greife der Antragsveranlagungstatbestand nach § 21 Abs. 4 letzter Unterabsatz.

Diese rechtliche Beurteilung setzt allerdings voraus, dass es sich um inländische (steuerbare) Leistungen eines ausländischen Unternehmers handelt, bei denen die Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 übergeht. Dies ist hier aber nicht so, denn die darauf Bezug nehmenden Vorleistungen sind nach den Bestimmungen des § 3a Abs. 6 UStG 1994 zu beurteilen. Die Generalklausel besagt, dass sonstige Leistungen an Unternehmer grundsätzlich am Empfängerort besteuert werden, soweit keine Spezialregelungen greifen. Für diese gegenständlichen Leistungen (Reinigung von Autobussen) sind diese nicht anwendbar, weil davon auszugehen ist, dass diese Umsätze in der Slowakei (Empfängerort) und nicht in Österreich der Umsatzsteuer unterliegen.

Für die Anwendung der Ortsbestimmungen ist es nicht weiter von Bedeutung, ob diese sonstigen Leistungen von einem in- oder ausländischen Unternehmer erbracht werden. Nur im Fall der Erbringung sonstiger im Inland steuerbarer Leistungen durch einen ausländischen Unternehmer ist § 19 Abs. 1 UStG 1994 zu beachten. Für derartige Umsätze greifen die Bestimmungen für den Übergang der Steuerschuld (abgesehen von zwei hier nicht anzuwendenden Ausnahmen – Benützung der Autobahnen und Umsätze aus

Eintrittsberechtigungen).

Da bereits dem Grunde nach keine inländische Steuerschuld entsteht, kann begrifflich auch keine solche – sollte der Umsatz von einem ausländischen Unternehmer ausgeführt werden – nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 übergehen.

Abgesehen davon erbringt die Bf. selbst Leistungen, die nach der allgemeinen Ortsbestimmung im Inland durch die Anwendung der Empfängerortsbestimmung steuerbar und steuerpflichtig wird, bei denen die Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf den inländischen Leistungsempfänger übergeht. In diesem Fall ist allerdings von einer originär entstandenen inländischen Steuerpflicht auszugehen. Im Fall der strittigen Leistungen für die Reinigung von Autobussen ist bei Anwendung österreichischen Umsatzsteuerrechts von einer slowakischen Umsatzsteuer, die auf die Bf. als Leistungsempfängerin übergeht, auszugehen, für die der österreichische Leistende haftet. Daher schuldet die Bf. keine inländische, sondern eine slowakische Umsatzsteuer, die in der Slowakei als Vorsteuer geltend gemacht werden kann.

Damit entfällt auch der Antragsveranlagungstatbestand gemäß § 21 Abs. 4 UStG und die Bf. ist auf das Vorsteuererstattungsverfahren nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, StF: BGBl. Nr. 279/1995 idgF zu verweisen.

Ab der Veranlagung 2004 entfällt die Veranlagungspflicht grundsätzlich auch für Unternehmer, die im Inland keine Umsätze oder nur Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, ausgeführt haben, sofern sie ausschließlich **eine Steuer auf Grund des § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder des Abs. 1a UStG 1994 schulden**, hinsichtlich der sie zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind. In diesen Fällen kommt es nur dann zur Veranlagung, wenn der Unternehmer dies ausdrücklich schriftlich beantragt (Abs. 4, letzter Unterabsatz). Nach den Mat (686 BlgNR 22.GP) soll mit Abs. 4 letzter Unterabsatz vermieden werden, dass für ausländische Unternehmer, **auf die die Steuerschuld übergegangen** ist, die aber zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, eine Veranlagung stattfinden muss (die zu keiner Steuervorschreibung führt). Die Einschränkung auf Unternehmer, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, soll dabei gewährleisten, dass ausländische Leistungsempfänger, die gem. § 12 Abs. 3 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, jedenfalls zur USt veranlagt werden müssen (Stockinger, SWK 2005, S 82); im Fall der Geltendmachung weiterer Vorsteuern neben jener für die übergegangene Steuerschuld ist ebenfalls das Veranlagungsverfahren (und nicht das Erstattungsverfahren) durchzuführen (UStR Rz 2601a). (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 21 Rz. 37). Bei einer übergegangenen Steuerschuld muss sich wohl um eine inländische handeln.

Im Übrigen besteht in rechtlicher Hinsicht keine Bindung an allfällige andere rechtliche Beurteilungen des Sachverhaltes in früheren Veranlagungszeiträumen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 31. Oktober 2023