

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***** in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, mit Adresse***, vertreten durch Prost, Schadewald & Partner mbB Wirtschaftsprüfer Steuerberater, Weseler Straße 5a, 46514 Schermbeck, über die Beschwerde vom 13.11.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. Oktober 2020 betreffend die Erstattung der Vorsteuern 01.2020-06.2020 zu Steuernummer xxxxx zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet 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

Mit **Antrag auf Vorsteuererstattung** vom 26.08.2020 beehrte die Beschwerdeführerin (kurz BF), eine deutsche GmbH, für die Monate 01-06/2020 die Erstattung von Vorsteuern in Höhe des Gesamtbetrages von € 18.800,14.

Die belangte Behörde erließ daraufhin einen **Bescheid** in welchem Sie die **Erstattung der Vorsteuern** gemäß Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl.Nr. 222/2009 für den Zeitraum 01-06/2020 mit € 0,00 festlegte.

Mit **fristgerechten Schreiben** wurde von der steuerlichen Vertretung der BF „**Einspruch**“ erhoben. Begründend wurde im Schreiben ausgeführt, dass laut einem Mitarbeiter der belangten Behörde es sich um ein Missverständnis der Sachlage handle. Es sei bisher von einem Reihengeschäft mit Bauleistungen aus gegangen worden. Es handelt sich aber um ein Reihengeschäft mit Material. Es werde gebeten, den Sachverhalt nochmals entsprechend zu prüfen.

In der **abweisenden Beschwerdeentscheidung** wurde von der Abgabenbehörde ausgeführt, dass trotz mehrmaliger schriftlicher und telefonischer Aufforderung sei der Sachverhalt nicht aufgeklärt worden sei. Daher bleibe das Finanzamt bei der Annahme des bisherigen Sachverhalts: *„Ein österreichischer Unternehmer (=Empfänger) bestellt bei seinem deutschen Lieferanten C=Erwerber) eine Maschine. Da der Lieferant die Maschine nicht auf Lager hat, bestellt er diese beim österreichischen Großhändler (=Erstlieferant) und weist diesen an, die Maschine direkt an den österreichischen Unternehmer zu liefern.*

Daher habe das deutsche Unternehmen eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG iVm § 3 Abs 15 Z 4 UStG -> steuerbare Lieferung in Österreich. Das Unternehmen habe somit eine Registrierungspflicht in Österreich. Eine Erstattung im Zuge des Vorsteuererstattungsverfahrens sei daher nicht möglich.“

In fristgerechten von einer (weiteren) steuerlichen Vertretung des BF gestellten **Vorlageantrag** wurde mitgeteilt, dass die Begründung nachgereicht werde.

Im **Vorlagebericht** wurde von der Abgabenbehörde lediglich ausgeführt, dass der Sachverhalt trotz mehrmaliger Aufforderung im Zuge eines Ergänzungersuchen der Erstellung des Erstbescheides und Beschwerdeentscheidung nicht aufgeklärt worden sei. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes (Eingangsrechnungen, Recherche,..) werde davon ausgegangen, dass das Unternehmen Umsätze in Österreich habe.

Im **Vorhalt des BFG** vom 8.1.2026 wurde der BF folgendes mitgeteilt: *„Wie aus beiliegender E-Mail vom 7.1.2026 ersichtlich, wurde nach zweimaliger Anfrage meinerseits von der Steuerberatungskanzlei Bernhart mitgeteilt, dass diese keine Vertretungs- oder Zustellvollmacht mehr hat und sende ich den nachstehenden Vorhalt an Sie direkt. Sollten Sie von einer anderen Steuerberatungskanzlei vertreten sei, ersuche ich um Mitteilung und Weiterleitung.*

Der Antrag auf Vorsteuererstattung für den obig genannten Zeitraum wurde von der Abgabenbehörde mit der Begründung abgewiesen: „Aufgrund Ihrer Geschäftstätigkeit besteht für die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuererstattung.“

*In der Beschwerde teilen Sie mit, dass ein kein Reihengeschäft mit Bauleistungen, sondern ein **Reihengeschäft mit Material** vorliegt.*

Laut der abweisenden Beschwerdeentscheidung wurde von der Abgabenbehörde folgender Sachverhalt angenommen: „Ein österreichischer Unternehmer (=Empfänger) bestellt bei seinem deutschen Lieferanten C=Erwerber) eine Maschine. Da der Lieferant die Maschine nicht auf Lager hat, bestellt er diese beim österreichischen Großhändler (=Erstlieferant) und weist diesen an, die Maschine direkt an den österreichischen Unternehmer zu liefern.“ Die Abgabenbehörde führt weiters aus, dass daher ein deutsches Unternehmen eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG iVm § 3 Abs 15 Z 4 UStG ausführe und eine steuerbare Lieferung in Österreich

vorliege. Das Unternehmen habe somit eine Registrierungspflicht in Österreich. Eine Erstattung im Zuge des Vorsteuererstattungsverfahrens ist daher nicht möglich.

Der Sachverhalt laut vorliegenden elektronischen Akten (Rechnungen) stellt sich mir wie folgt dar:

Laut den mir vorliegenden Rechnungen (Ausgangsrechnung an P GmbH – Dachabdichtungsarbeiten) handelt es sich nicht um Maschinen, sondern wurden zB Dämmplatten bei der Firma in Deutschland bestellt. Laut Vermerk auf den Rechnungen „Bv: Logistic“ gehe ich davon aus, dass die Materialien direkt nach Österreich geliefert wurden? Somit hat laut den vorliegenden Rechnungen ein deutsches Unternehmen von einem deutschen Unternehmen Waren bestellt, die (von jemandem) nach Österreich geliefert wurden? Wurde in den Rechnungen österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt?

Im Schreiben vom 14.10.2020 an Hr. J vom Finanzamt X wurde mitgeteilt, dass Dachabdichtungsarbeiten an dem Bauvorhaben *Logistic durchgeführt wurden. Auftraggeber war P GmbH in P GmbH Adresse.*

Laut Rechnung 20.4.2020 wurde Material bei der P GmbH, mit Adresse bestellt („Selbstabholung bei S** durch Herrn L* und Lieferanforderung Herr X“) und laut Rechnung 2.7.2020 wurde Baumaterial entsorgt.*

Teilen Sie die genauen (Beauftragungs- und Liefer-)Vorgänge für sämtliche vorgelegten in den Rechnungen angeführten Positionen (Beförderung oder Versendung, wer hat was bei wem bestellt, wer hat geliefert, Warenbewegung, Verschaffung der Verfügungsmacht über die Materialien, etc.) ***für alle im Vorsteuererstattungsantrag beantragten Rechnungen mit.***

Klären Sie den Sachverhalt auf, damit beurteilt werden kann, ob das Vorsteuererstattungsverfahren für sämtliche Rechnungen anzuwenden ist.

Teilen Sie mit, wo die Lieferung iSd UStG ausgeführt wurden, damit beurteilt werden kann, welche Liefervorgänge wie zB Reihengeschäft, IG-Lieferung, Selbstabholung oder Lieferung in Österreich, Reverse-Charge-Verfahren, vorliegen.

Im Vorlageantrag vom 25.2.2021 wird mitgeteilt, dass eine Begründung des Vorlageantrages nachgereicht wird. Eine solche liegt mir bis dato nicht vor.

Teilen Sie weiters mit aus welchen Rechnungen sich die beantragte Summe im Antrag auf Seite 7 (Bemessungsgrundlage € 9.874,48, Vorsteuerbetrag € 1.974,90, abziehbarer Vorsteuerbetrag € 1.904,88) ergibt. Diesbezüglich liegt keine Rechnung vor.

Bei der Rechnung vom 20.4.2020 (Sequenznummer 12) wurde ein Gesamtbetrag von € 30.104,96 und eine Vorsteuer von € 6.020,99 geltend gemacht. Auf der Rechnung ist ein Skonto von 3 % vermerkt und der Betrag abzüglich Skontos online bezahlt wurde. Es ergibt sich daher eine Vorsteuerbetrag von € 5.840,36.

Es wird darauf hingewiesen, dass derjenige, der einen Vorsteueranspruch stellt, zu beweisen hat, dass die materiellen Voraussetzungen dafür zweifelsfrei vorliegen, die Beweislast liegt bei ihm (vgl. VwGH 13.12.1977, 1347/77).“

Durch die steuerliche Vertretung der BF erfolgte die **Beantwortung des Vorhaltes** nach gewährter Fristverlängerung vorab per E-Mail und sodann postalisch am 18.2.2026:

„Unsere Mandantin hatte vom Generalunternehmer P GmbH den Auftrag in A, Adresse X die Dacharbeiten auszuführen. Bauherr war die *** Logistic***. Die Bauleistungen an die P GmbH wurden gem. § 19 UStG Österreich im Rahmen der Steuerschuldnerschaft der P GmbH ohne USt abgerechnet. Den Bauvertrag und die Schlussrechnung fügen wir in der Anlage bei. Materialien wurden fast ausschließlich vom Baustoffhandler B* mit Adresse und eine Lieferung von Dachfolie der Firma P GmbH, sowie eine Rechnung für die Entsorgung von Baumaterial. Alle Rechnungen wurden mit 20 % österreichische USt ausgestellt. Die Rechnungen fügen wir in der Anlage bei. Bei der Warenlieferung der Firma P GmbH handelt es sich um Lieferungen von Dachfolie. Hierbei handelt es sich um eine Warenbewegung innerhalb von Österreich und folglich ist der Ausweis der USt richtig. Ob es sich hierbei um ein Reihengeschäft handelt, ist nicht von Bedeutung, weil sich in diesem Reihengeschäft die Orte der Lieferungen in Österreich befinden. Der Lieferant B ist im Rahmen der Materiallieferungen mit seiner österreichischen UST ID-Nr. AUT 000 000 00 aufgetreten. B werden in Österreich beim Finanzamt X geführt. U. E. liegt in allen Lieferungen der Firma B der Ort der Leistung in Österreich. Soweit die Lieferungen direkt von B an die Baustelle geliefert wurden hat B auf Grund seines Auftretens mit der österreichischen ID-Nummer das innergemeinschaftliche Verbringen zu versteuern. Dies gilt u. E. erst recht, soweit B die Materialien zur eigenen Weiterlieferung in Österreich zwischenlagert. Soweit es sich bei den Lieferungen um ein Reihengeschäft handelt, ist die Lieferung an unsere Mandantin der 2. Lieferung zuzuordnen. Hierbei handelt es sich um die sogenannte ruhende Lieferung, Ort dieser Leistung ist das Ende der Warenbewegung in Arnsfelden. U. E. sind alle Rechnungen ordnungsgemäß mit 20 % österreichische USt ausgestellt worden.“*

Die **Abgabenbehörde** teilte in replizierend auf die **Stellungnahme** der BF mit:

„ In der Vorhaltsbeantwortung vom 6.2.2026 führt die steuerliche Vertretung nunmehr selbst aus, dass alle Lieferungen in Österreich steuerbar sind und der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen. Damit wird der von der Abgabenbehörde festgestellte Sachverhalt bestätigt. [...] Sind die Voraussetzungen nach § 1 Abs 1 der VO gegeben (weder Sitz noch Niederlassung im Inland, keine oder nur die aufgezählten Umsätze im Inland), dann kann der Abzug der Vorsteuern nur im Erstattungsverfahren nach der VO vorgenommen werden (Ruppe/Achatz, UStG5, § 21 UStG, Rz. 60). Es besteht keine Wahlmöglichkeit zwischen regulären Umsatzsteuerveranlagungsverfahren und dem Vorsteuererstattungsverfahren nach der VO. Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin steuerpflichtige Lieferungen im Inland ausgeführt, weshalb ein Umsatz nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG vorliegt und das Vorsteuererstattungsverfahren gem. § 1 Abs. 1 Z 1 Vorsteuerstattungs-VO ausgeschlossen ist. Die Beschwerdeführerin muss ihre inländischen Umsätze in Österreich erklären und kann allfällige Vorsteuerbeträge nur über das Veranlagungsverfahren geltend machen. Hinsichtlich der Rechnung der Firma P GmbH, vom 02.07.2020 (Rechnung Nr. 063/2020 — Auftrag Nr. 2500) wird darauf hingewiesen, dass es sich dabei um die Abrechnung einer

sonstigen Leistung („Baumaterial Entsorgung“) handelt. Der Leistungsort für diese sonstige Leistung liegt gern. § 3a Abs. 6 UStG am Empfängerort (Ort, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt). Nachdem die Beschwerdeführerin ihren Sitz in Deutschland hat, ist diese Leistung in Deutschland steuerbar. Die ausgewiesene österreichische Umsatzsteuer wird daher gemäß § 11 Abs. 12 UStG kraft Rechnungslegung geschuldet. Unabhängig von der Frage welches Verfahren zur Anwendung kommt, fehlt es bei dieser Rechnung (Sequenznummer 13) an den materiell-rechtlichen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die BF ist ein Unternehmen (eine GmbH) mit Sitz in Deutschland.

Die BF hatte vom Generalunternehmer P GmbH den Auftrag in A*, Adresse X die Dacharbeiten (Dachabdichtungsarbeiten) auszuführen.

Bauherr war die *** Logistic***.

Die Bauleistungen an die P GmbH wurden gem. § 19 Abs 1a UStG Österreich im Rahmen der Steuerschuldnerschaft der P GmbH ohne USt abgerechnet. Der Montagepreis des Auftrages betrug € 208.954,-.

Für die Bauleistungen bezog die BF Baustoffe und Dachmaterialien von Lieferanten und wurden diese direkt an die Baustelle in Österreich geliefert oder in Österreich zur Weiterverwendung bereitgestellt.

Die Materialien wurden fast ausschließlich vom Baustoffhändler B* mit Adresse geliefert.

Dies betrifft die Rechnungen Sequenznummer 1 bis 11.

Auf diesen Rechnungen ist vermerkt: „Logistic“.

Eine Lieferung von Material erfolgte von der Firma P GmbH (Sequenznummer 12).

Eine Rechnung wurde von der Firma P GmbH für die Entsorgung von Baumaterial der BF in Rechnung gestellt (Sequenznummer 13).

Alle Rechnungen wurden mit 20 % USt ausgestellt.

Bei der Warenlieferung der Firma P GmbH (Sequenznummer 12) handelt es sich um Lieferungen von Dachfolie. Hierbei handelt es sich um eine Warenbewegung innerhalb von Österreich.

Der Lieferant B ist im Rahmen der Materiallieferungen mit seiner österreichischen UST ID-Nr. AUT 000 000 00 aufgetreten.

Es wurden von der BF für folgende nachstehende Rechnungen (Sequenznummern 1- 13) mit Warencode und die VSt-Erstattungsbeträge für den Zeitraum 01 bis 06/2020 begehrt:

Rechnung 1-11 von Fa. B, mit Adresse**, mit Warencode 10 (Waren):

Nr 1: Rechnung Nr. 4001255, MWSt € 1.231,72
Nr 2: Rechnung Nr. 4001256, MWSt € 1.231,72
Nr 3: Rechnung Nr. 4001257, MWSt € 1.437,00
Nr 4: Rechnung Nr. 4001258, MWSt € 579,57
Nr 5: Rechnung Nr. 4001515, MWSt € 1.974,90
Nr 6: Rechnung Nr. 4001516, MWSt € 1.231,72
Nr 7: Rechnung Nr. 4001517, MWSt € 373,25
Nr 8: Rechnung Nr. 4001518, MWSt € 1.231,72
Nr 9: Rechnung Nr. 4001519, MWSt € 1.231,72
Nr 10: Rechnung Nr. 4001520, MWSt € 1.231,72
Nr 11: Rechnung Nr. 4003864, MWSt € 1.207,15

Die zuvor angeführten Rechnungen wurden für Flachdach Dämmplatten, Steinfaser Dachreiterviertel, Steinfaser Gegengefällekeil und Vollsickenfüller ausgestellt.

Nr. 12: Rechnung P GmbH mit Adresse**, Nr. 025/20 — Auftrag Nr. 2500, Warencode 10 (Waren), MWSt € 6.020,99

Die Rechnung wurde für Materialbeistellung S++plan zur „Selbstabholung bei S** durch Herrn L*“ und „Lieferanforderung Herr X“ sowie ebenfalls für Lieferanforderung Herr X für Aussenecken und Innenecken gestellt.

Bei den zuvor angeführten Rechnungen handelt es sich um Materiallieferungen, die in Österreich ausgeführt wurden.

Nr. 13: Rechnung P GmbH, Adresse wie oben, Nr. 063/20 - Auftrag Nr. 2500, Warencode 10 (Abfallentsorgung), MWSt € 463,14

Bei der Rechnung Nr. 13 handelt es sich um eine Rechnung für die Entsorgung von Baumaterial beim Objekt X, die im Zuge der durchgeführten Dacharbeiten der BF angefallen sind.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem elektronisch vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen des BF, insbesondere dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 6.2.2026 samt Übermittelten Unterlagen (d.s. Vollmacht des steuerlichen Vertreters, Auftragschreiben P GmbH an BF, Konvolut Rechnungen).

Die Feststellungen zum Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug betreffend die Rechnungen mit den Sequenznummern 1-13 ergeben sich aus den Rechnungen bzw. den Angaben des BF.

§ 115 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts

wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

Den Steuerpflichtigen trifft - unbeschadet der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) - die Verpflichtung, am Verfahren mitzuwirken (§§ 119, 138 ff BAO). Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirkt: Die Abgabenbehörde hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine gesetzliche Vermutung widerlegen (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, Tz. 526).

Gemäß § 138 BAO hat auf Verlangen der Abgabenbehörde der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seines Anbringens zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Derjenige, der einen Vorsteueranspruch stellt, zu beweisen hat, dass die materiellen Voraussetzungen dafür zweifelsfrei vorliegen, die Beweislast liegt bei ihm (vgl. VwGH 13.12.1977, 1347/77).

Dem Vorlagebericht (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288 mwN) kommt wie etwa einer Beschwerdevorentscheidung Vorhaltscharakter zu (vgl. VwGH 23.5.2012, 2008/17/0115 ua.). Hält der BF, dem der Vorlagebericht zuzustellen ist (§ 265 Abs. 4 BAO), diesen für unzutreffend, wird er sich zeitgerecht dazu zu äußern haben. Eine derartige Äußerung ist nicht erfolgt.

Im Vorhalt des BFG wurde die BF aufgefordert, die genauen (Beauftragungs- und Liefervorgang-)Vorgänge für sämtliche vorgelegten in den Rechnungen angeführten Positionen (Beförderung oder Versendung, wer hat was bei wem bestellt, wer hat geliefert, Warenbewegung, Verschaffung der Verfügungsmacht über die Materialien, etc.) für alle im Vorsteuererstattungsantrag beantragten Rechnungen mitzuteilen.

In der Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung vom 6.2.2026 lässt der steuerliche Vertreter des BF zwar die genauen Liefervorgänge zwar offen, führt aber nunmehr selbst aus,

dass die von den Lieferanten in Rechnung gestellten Warenlieferungen in Österreich steuerbar waren, diese mit österreichischer Umsatzsteuer abgerechnet wurden, der Ort der Leistung in Österreich liegt und diese der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen.

Aufgrund des Akteninhalten und Vorbringens muss davon ausgegangen werden, dass es sich bei Sequenznummer 1 bis 12 um Materiallieferungen handelt, die im Inland ausgeführt sind. Des weiteren wird von der BF mitgeteilt, dass es sich um die Entsorgung von Baumaterial betreffend die Rechnung Sequenznummer 13 handelt.

Weiteres Ausführungen (zum Leistungsort der Lieferungen der Sequenznummer 1-12 und der sonstigen Leistung der Sequenznummer 13) sind der rechtlichen Beurteilung zu entnehmen.

Das Bundesfinanzgericht ist seiner Ermittlungspflicht iSd Untersuchungsgrundsatzes nachgekommen und hat die BF erneut und detailliert aufgefordert den Sachverhalt aufzuklären. Diese Ermittlungspflicht ist untrennbar mit der gesetzlichen Mitwirkungspflicht des BF verknüpft und durch diese auch beschränkt.

Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, und durfte nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtliche Grundlagen:

Erstattungsverfahren

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 für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer wurde ein eigenes Verfahren geschaffen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 579/2020 (kurz "Erstattungsverordnung"). 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.

Die maßgeblichen Bestimmung der § 1 Abs. 1 Z 1 Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern, BGBl. Nr. 279/1995 (kurz Vorsteuerstattungs-VO) lautet:

§ 1. Berechtigte Unternehmer

(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, § 25b 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.

Umsatzsteuergesetz 1994

§ 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 34/2010 lautet auszugsweise:

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt; [...]

(2) Inland ist das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder seinen Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt.

(3) Das Gemeinschaftsgebiet im Sinne dieses Gesetzes umfaßt das Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten (übriges Gemeinschaftsgebiet). Das Fürstentum Monaco gilt als Gebiet der Französischen Republik. Drittlandsgebiet im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist. Ein Mitgliedstaat im Sinne dieses Gesetzes ist ein solcher der Europäischen Union. In Bezug auf Waren gilt Nordirland als Gemeinschaftsgebiet und Mitgliedstaat (ausgenommen für die Anwendung von § 6 Abs. 1 Z 27 und für die Berechnung des unionsweiten Jahresumsatzes gemäß Art. 6a Abs. 1).

§ 3 Abs 4 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. BGBl. I Nr. 103/2019 lautet:

[...] Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und verwendet er hiebei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt (Werklieferung). Das gilt auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

§ 3a Abs. 6 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 118/2015 lautet:

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.

Vorsteuerabzug:

§ 12 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 103/2019 lautet auszugsweise:

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) 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. [...]

§ 11 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 13/2014 lautet auszugsweise:

[...]

(12) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz 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. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß. [...]

3.1.2. Rechtliche Würdigung:

Der BF hat keinen Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich und wäre grundsätzlich berechtigt einen Vorsteuererstattungsantrag zu stellen.

Hat der Unternehmer, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat, im Inland keine Umsätze ausgeführt oder nur Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und schuldet er selbst als Leistungsempfänger eine Umsatzsteuer, dann kommt es zu keiner Veranlagung, wenn er hinsichtlich der auf ihn übergegangenen Steuer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und er nicht auf Grund einer Inrechnungstellung gemäß § 11 Abs. 12 und Abs. 14 UStG 1994 Umsatzsteuer schuldet (*Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch 2025 § 21 Rz 2796).

Das Vorsteuererstattungsverfahren ist ausschließlich für Unternehmer vorgesehen, **die im Inland keine Umsatzsteuer schulden** (weil sie keine Umsätze, nur steuerfreie Güterbeförderungsleistungen, nur reverse-charge-Umsätze oder nur Umsätze im Rahmen eines Dreiecksgeschäftes ausführen, vgl § 1 Abs 1 Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014).

Im gegenständlichen Fall hat die BF steuerpflichtige Lieferungen im Inland ausgeführt, weshalb ein Umsatz nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 vorliegt und das Vorsteuererstattungsverfahren gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Vorsteuererstattungsverordnung ausgeschlossen ist.

Die Beschwerdeführerin muss ihre inländischen Umsätze in Österreich erklären und kann allfällige Vorsteuerbeträge nur über das Veranlagungsverfahren geltend machen.

Die Erstattungsverordnung ist daher nur im Falle des Vorliegens von solchen Umsätzen möglich, für die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 übergeht. Dies betrifft sonstige Leistungen und sog. Werklieferungen.

Für (gewöhnliche) Lieferungen ist ein Übergang der Steuerschuld gesetzlich nicht vorgesehen (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024), § 19, Tz. 24).

Artikel 194 MwStRL lautet wie folgt:

"Abs. 1: Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet.

Abs. 2: Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen für die Anwendung des Absatzes 1 fest."

Von dieser Ermächtigung (Option) haben die Mitgliedstaaten in unterschiedlicher Weise Gebrauch gemacht. In Österreich sind davon i.W. nur sonstige Leistungen und Werklieferungen betroffen. Die übrigen Umsätze insbesondere Lieferungen sind nach den allgemeinen Vorschriften zu besteuern.

Da die Erstattungsverordnung ausschließende Inlandsumsätze vorliegen, ist die BF für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges auf das normale Besteuerungsverfahren durch entsprechende Abgabe einer Erklärung zu verweisen.

Reine Materiallieferungen sind keine Bauleistung, auch wenn das Material vom Lieferanten zur Baustelle transportiert und abgeladen wird (*Kuder in Melhardt/Tumpel, UStG³ § 19 Rz 49*). Es liegen Inlandsumsätze vor und wäre der Abzug der Vorsteuern im Veranlagungsverfahren grundsätzlich möglich.

Die gegenständlichen Lieferungen wurden - wie vom BF selbst in der Vorhaltsbeantwortung vom 6.2.2026 vorgebracht - in Österreich ausgeführt.

Bei den im Sachverhalt angeführten Rechnungen Sequenznummer 1-12 handelt es sich um steuerpflichtige Materiallieferungen, die im Inland ausgeführt wurden.

Die Voraussetzung für die Anwendung des Erstattungsverfahrens (§ 1 Abs 1 Z 1 bis 4 der Erstattungs-VO) sind nicht erfüllt.

Es konnte daher aufgrund der eindeutigen Rechtslage und der ständigen Rechtsprechung nur wie im Spruch ersichtlich entschieden werden, insbesondere im Hinblick auf den Umstand, dass die Gesetzeslage hier auch dem BFG keine Entscheidung nach billigem Ermessen ermöglicht.

Ein Wahlrecht auf das Erstattungsverfahren ist den gesetzlichen Bestimmungen nicht zu entnehmen.

Betreffend die Sequenznummer 13 (Entsorgung Baumaterialien) ist auszuführen:

Hinsichtlich der Rechnung der Firma P GmbH, vom 2.7.2020 (Rechnung Nr. 063/2020 — Auftrag Nr. 2500) wird darauf hingewiesen, dass es sich dabei um die Abrechnung einer sonstigen Leistung „Entsorgung Baumaterial“ handelt.

Der Leistungsort für diese sonstige Leistung „B2B“ liegt gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Ort, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt).

Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung § 3a Abs 6 UStG 1994 sind die Leistungen der P GmbH (Rechnung Sequenznummer 13) als nicht im Inland ausgeführt zu werten, da die BF ihr Unternehmen in Deutschland betreibt (*Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG³ § 3a Rz 74*).

Die für das Jahr 2020 (für Leistungen im Jahr 2020) in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist daher als nicht aufgrund der Leistung, sondern aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet und kann mangels Vorliegens der Voraussetzungen nicht als Vorsteuer gemäß § 12 UStG 1994 abgezogen bzw. nicht erstattet werden.

Mit der Steuerschuld kraft Rechnungslegung geht jedoch kein Recht auf Vorsteuerabzug durch den Rechnungsempfänger einher; für diesen ist von vorneherein keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben (vgl. VwGH 8.9.2022, Ro 2020/15/0025 mwN).

Angemerkt wird, dass nach der Judikatur Beförderungsleistungen einschließlich des Be- und Entladens, das Abholen und die Entsorgung von Bauschutt nicht als Bauleistungen angesehen werden (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) Rz 46).

Bei Vorliegen von steuerpflichtigen Inlandsumsätzen, bei denen die Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 nicht übergeht, ist eine Vorsteuererstattung nach der Erstattungsverordnung nicht möglich.

Wie oben dargelegt und auch von der Abgabenbehörde in der Vorhaltsbeantwortung bereits zum Ausdruck gebracht, hat der BF kein Recht, die begehrten Vorsteuerbeträge im Erstattungsverfahren geltend zu machen.

Da Vorsteuerbeträge bei Vorliegen der Voraussetzungen des Umsatzsteuerveranlagungsverfahrens nicht im Zuge der Erstattungsverfahrens gewährt werden können, war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

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.

Im Beschwerdefall ergibt sich die rechtliche Beurteilung unmittelbar aus dem Gesetz und der zitierten Rechtsprechung des VwGH, weshalb keine Rechtsfrage vorliegt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg, am 22. Juni 2026