



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Rechtsanwälte, vom 30. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27. Juli 2006 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) handelt es sich um eine Aktiengesellschaft mit Sitz in der Schweiz, die auf dem Gebiet der Vermietung von Eisenbahn-Rollmaterial und der Organisation von Reisen mit der Bahn tätig ist.

Für das Jahr 2003 wurde ein rechtzeitiger Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer eingebracht und die Vorsteuer aus an die Bw. in Rechnung gestellten Sonderzugfahrten in Österreich beantragt.

Dieser Antrag wurde seitens des Finanzamtes Graz-Stadt abgewiesen mit der Begründung, dass das Vorsteuererstattungsverfahren voraussetze, dass der ausländische Unternehmer während des Erstattungszeitraumes in Österreich entweder keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehe (§ 19 oder Art. 19 UStG 1994), oder nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20

Abs. 4 UStG 1994), unterlegen hätten, ausgeführt habe. Seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so könnten die Vorsteuern nicht im Vorsteuererstattungsverfahren, sondern allenfalls nur im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden.

Es würden steuerbare Umsätze in Österreich vermutet. Da vom Bw. keinerlei Stellungnahme (auf einen diesbezüglichen Vorhalt) bzw. keine Umsatzsteuererklärung eingelangt sei, unterblieben weitere Erhebungen, da unter Berücksichtigung der Vorsteuern im Veranlagungsfall die zu erhebende Umsatzsteuer vermutlich den Verwaltungsaufwand nicht rechtfertige.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung und führte im Wesentlichen aus: Die Vermutung, dass steuerbare Umsätze in Österreich vorlägen, sei unrichtig. Die Bw. habe bereits mit Schreiben vom 30. April 2005 mitgeteilt, dass es im Jahr 2003 keinerlei Umsätze in Österreich gegeben habe. Alle Rechnungen hätten Transitzüge von Deutschland nach Italien oder Züge nach Österreich betroffen, die an ein italienisches Reisebüro verkauft worden seien. Zustiege von Reisenden in Österreich bzw. andere steuerbare Umsätze habe es nicht gegeben.

In diesem Zusammenhang würden die Kopien der dem Finanzamt ursprünglich vorgelegten Originalbelege nochmals zur Bearbeitung vorgelegt. Ebenso würden die Ausgangsrechnungen und die Vereinbarungen mit den Leistungsempfängern die Sonderzugfahrten betreffend nach gesonderter Aufforderung beigebracht. Alle Rechnungen beträfen Sonderzüge mit dem Ziel Österreich oder Transitzüge, welche an nicht österreichische Endkunden verkauft worden seien.

Nach der Prüfung des vorgelegten Unterlagenkonvolutes erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit der Begründung, dass die Rechnungen an als Unternehmer erkennbare Leistungsempfänger als Reverse Charge Rechnungen akzeptiert werden könnten, wenn auch hier Formmängel bestünden. Der Umsatz aus dem österreichischen Streckenanteil an diverse eingetragene Vereine oder sonstige als private Abnehmer zu wertende Leistungsempfänger sei aber der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Den Nachweis, dass eine Leistung im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG 1994 erbracht worden sei, habe die Bw. durch Angabe der UID des Leistungsempfängers sowie den Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf der Rechnung zu erbringen. Nur weil nicht alle Endkunden in Österreich ansässig seien, könne noch nicht von einem steuerfreien Umsatz ausgegangen werden. Daher sei weiterhin von Umsätzen in Österreich auszugehen.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2007 wurde seitens der Bw. der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und wurden die Akten dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die Berufung wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen, in der für die Entscheidung geltenden Fassung, den Antrag für das Jahr 2003 betreffend, lauten:

§ 3a Abs. 7 UStG 1994: Eine Beförderungsleistung wird dort ausgeführt, wo die Beförderungsleistung 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 ausländischen Durchgangsstrecken, soweit eine durchgehende Abfertigung nach Inlandstarifen erfolgt.

§ 3a Abs. 4 UStG 1994: Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden.

§ 19 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 144/2001: 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 den im § 3a Abs. 10 genannten Leistungen sowie bei Vermittlungsleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und*
- der Leistungsempfänger Unternehmer ist.*

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

§ 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 11. Dezember 1974 über die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen ausländischer Unternehmer (kurz: Verordnung BGBl. Nr. 800/1974): Steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen durch einen Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat, sind - soweit sie nicht bereits unter eine der Befreiungsbestimmungen des § 6 des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 223, fallen oder der Einzelbesteuerung nach § 20 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes 1972 unterliegen - unter den folgenden Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit:

- 1. Über die Lieferungen oder sonstigen Leistungen dürfen keine Rechnungen ausgestellt werden, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist (§ 11 des Umsatzsteuergesetzes 1972);*
- 2. die Lieferungen oder sonstigen Leistungen müssen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen bewirkt werden und dürfen nicht im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen des Leistungsempfängers - ausgenommen jene nach § 6 Z. 1 bis 6 des Umsatzsteuergesetzes*

1972 - stehen;

3. auf die Umsätze des Leistungsempfängers dürfen weder die Bestimmungen des § 21 Abs. 6 noch des § 22 des Umsatzsteuergesetzes 1972 Anwendung finden.

§ 1 Abs. 2: Für Umsätze, die nach Abs. 1 von der Steuer befreit sind, tritt gemäß § 12 Abs. 3 Z. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972 der Ausschluss vom Vorsteuerabzug ein.

Abs. 3: Ändert sich nachträglich eine der unter § 1 Z 1 und 2 geforderten Voraussetzungen, so entfällt die Steuerfreiheit. Die Steuerpflicht tritt für jenen Veranlagungszeitraum ein, in dem die Voraussetzung für die Steuerfreiheit weggefallen ist.

§ 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:

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, 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 und 3 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 und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994), oder
4. nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterlegen haben, ausgeführt hat.

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

Nach der Aktenlage hat die Bw. im Jahr 2003 für andere Unternehmer Beförderungsleistungen in Österreich erbracht bzw. auch uU solche besorgt. Dies ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und den Ausführungen der Bw. im Berufungsverfahren. Nach § 3a Abs. 7 (iVm Abs. 4) UStG 1994 liegen demnach den inländischen Teil der Leistung umfassende Umsätze in Österreich vor, die in Österreich grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig sind.

Da die Bw. diese Umsätze **ohne** Ausweis der österreichischen Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat, ist konkludent davon auszugehen, dass sie die Steuerbefreiung nach § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 800/1974 in Anspruch genommen hat. Nach § 1 Abs. 2 dieser Verordnung ist damit der Ausschluss vom Vorsteuerabzug verbunden. Ein Vorsteuerabzug wäre nur möglich, wenn die Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt und diese Umsätze im Veranlagungsverfahren auch erklärt und entsprechend versteuert werden. Die Verordnung Nr. BGBl. 800/1974 ist noch auf Sachverhalte (Umsätze) anzuwenden, die sich bis 31. Dezember 2003 ereignet haben (vgl. § 4 der Verordnung BGBl. II Nr. 584/2003).

Die Bestimmung des § 19 Abs. 1 in der für Umsätze des Jahres 2003 noch anzuwendenden Fassung bewirkt keinen Übergang der Steuerschuld auf die Leistungsempfänger im berufungsgegenständlichen Fall, da die Beförderungsleistungen bzw. deren Besorgung nicht unter die in § 3a Abs. 10 UStG 1994 aufgezählten Katalogleistungen fallen. Damit ist aber die Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens ausgeschlossen, da nicht nur Umsätze vorliegen, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nach § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz übergeht. (Die Neuregelung des § 19 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 71/2003, wonach bei sämtlichen sonstigen Leistungen die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird, ist nach § 28 Abs. 22 Z 5 UStG 1994 erst auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 ausgeführt werden.)

Obwohl nicht mehr entscheidungswesentlich ist aus grundsätzlichen Erwägungen auf den Umstand hinzuweisen, dass nach der Aktenlage davon auszugehen ist, dass die Bw. entgegen ihren Ausführungen auch an Nichtunternehmer Leistungen erbracht hat, die in Österreich der Umsatzsteuer zu unterziehen wären. Bei den diversen eingetragenen Vereinen und Interessensgruppen sowie Einzelpersonen ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich, dass es sich hier um Unternehmer handelt und hat die Bw. außer der bloßen Behauptung keinerlei Nachweise wie z.B. eine gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer der Leistungsempfänger vorgelegt. Auf die dahingehend als Vorhalt zu wertende Berufungsvorentscheidung wurde seitens der Bw. nicht entsprechend reagiert (vgl. zum Vorhaltscharakter einer Berufungsvorentscheidung VwGH vom 29.06.2005, 2000/14/0194 unter Hinweis auf den Stammrechtsatz 98/15/0108 vom 25.01.2001). Es wären also jedenfalls auch die Umsätze an Nichtunternehmer im Veranlagungswege zu erklären und insoweit eine Steuerbefreiung nach der Verordnung BGBl. 800/1974 ausgeschlossen.

Dass die Bw. wohl selbst bei einzelnen ihrer deutschen Leistungsempfänger davon ausgegangen ist, dass es sich hier um Nichtunternehmer handelt, ist aus dem Umstand abzuleiten, dass sie in den Rechnungen an Unternehmer darauf verwiesen hat, dass der auf den deutschen Streckenanteil entfallende Betrag keine Mehrwertsteuer enthalte und zu beachten sei, dass diese vom Rechnungsempfänger an das zuständige Finanzamt gemäß § 13b Abs. 2 [deutsches] UStG abzuführen sei. In den Rechnungen an Nichtunternehmer hat sie für den deutschen Streckenanteil 16 % [deutsche] Mehrwertsteuer ausgewiesen. Dies offenbar vor dem Hintergrund von § 13b Abs. 2 des deutschen UStG, wonach die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, wenn dieser ein **Unternehmer** ist.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. Juli 2008