

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29.4.2014 bzw. 24.7.2014 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 5-10/2013 und 1-3/2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit den Anträgen vom 10.3.2014 bzw. 24.4.2014 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Erstattung von Vorsteuerbeträgen für die Zeiträume 5-10/2013 bzw. 1-3/2014 für Vorleistungen der Firma T. GmbH & Co KG. Nach Angaben der Bf. handelte es sich um bedruckte Stoffbanner bzw. Werbebanner für Messestände.

In den angefochtenen Bescheiden wurden die Erstattungsbeträge mit 0 Euro festgesetzt. In der Begründung wird u.a. ausgeführt, dass die bezogenen sonstigen Leistungen in Österreich nicht steuerbar und steuerpflichtig seien und daher die Vorsteuern in den Rechnungen zu Unrecht ausgewiesen wurden. Umsatzsteuerbeträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen, seien nicht abzugfähig, und zwar auch dann nicht, wenn sie auf Grund der Rechnungslegung geschuldet würden.

In den überreichten Beschwerden wurde ausgeführt, bei den bezogenen Vorleistungen hätte es nicht um sonstige Leistungen, sondern um Lieferungen gehandelt und daher sei die inländische Umsatzsteuer zu Recht ausgewiesen worden.

In der Beschwerdevorentscheidung bestätigte die belangte Behörde ihre Würdigung, es hätte sich um sonstige Leistungen (Werbeleistungen) gehandelt und führte aus, das Bedrucken von Stoffbannern seien keine Warenlieferungen, sondern sonstige Leistungen.

In ihrem Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht wiederholte die Bf. ihr Vorbringen, es handle sich um Warenlieferungen und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Mit E-Mail vom 18.11.2015 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. um nähere Konkretisierung der bezogenen Leistungen und um Abschriften der Originalrechnungen.

In der Stellungnahme der Bf. führte diese zum Sachverhalt Folgendes aus:

*„Hiermit bestätige ich im Namen der Firma noch einmal, dass die von T. in Rechnung gestellten Leistungen Materiallieferungen waren und keine Dienstleistungen. Bitte haben Sie Verständnis, dass diese Digitaldrucke für Temporärarchitektur, für sogenannte „fliegende Bauten“ verwendet werden und immer nur kurzfristig im Einsatz sind, daher haben wir zu den fraglichen Aufträgen hier keine Bilder und können diese auch nicht mehr erstellen lassen.“*

*Anbei übersende ich Ihnen aber ein Bild von Materialmustern der Firma T., die zeigen, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen eben diese Materialien (Stoffe) sind, die von T. als Rohware beschafft, dann bedruckt und schließlich mit einem Flachkeder (einer Art Rahmen aus Gummi) umsäumt werden, bevor sie von T. versendet werden. „B320 Subli“, „Dynajet 110“ oder „Artist Light“ sind Produkte (Stoffarten) aus dem regulären Angebotssortiment von T. Dass es sich um Materiallieferungen handelt, ergibt sich auch daraus, dass als jeweils letzte Position in den Rechnungen immer Versand und Verpackungsmaterial aufgeführt werden.“*

*Die Bf. als Metallbaubetrieb mit gerade einmal 2 Produktionsmitarbeitern ist übrigens völlig außerstande, Stoffe herzustellen oder zu verarbeiten, die dann anderweitig im Sinne einer reinen Dienstleistung bedruckt werden. Die Bf. stellt verschiedenste Arten von Aluminiumprofilen her, die unter anderem zur Aufnahme von Digitaldrucken verwendet werden können. Die Mehrzahl unserer Kunden kauft bei uns nur Aluminium und fertigt die Drucke selbst an. Wenn aber ein Kunde von uns Komplettservice wünscht, lassen wir die Drucke stets komplett von T. liefern. Unser eigener Anteil an der Herstellung solcher Drucke besteht in der Kontrolle und ggf. Nachbearbeitung der von unseren Kunden angelieferten Bilddateien, die auf elektronischem Wege an T. übermittelt werden zwecks materieller Herstellung eines Komplettprodukts: dem Digitaldruck.“*

In einem E-Mail vom 23.11.2015 wurde die Firma T. (als Leistende) um Auskunft darüber befragt, auf welchem Material und zu welchem Zweck die bestellten Digitaldrucke erstellt wurden. Gleichzeitig wurde um eine genauere Leistungsbeschreibung ersucht.

Von der steuerlichen Vertreterin der Firma T. wurde Folgendes ausgeführt:

*„Es werden von der Firma T. hochwertige Stoffe geliefert und mit Motiven, deren Druckdatei der Kunde vorgibt, bedruckt. Weiters wird der bedruckte Stoff von der Firma T. konfektioniert (d.h. mit einer Gummilippe am Rand versehen). Diese bedruckten Bilder werden dann in Aluminiumrahmen eingespannt. Die Firma Bf. ist ein Messebauer und stellt Messestände auf. Mit diesen bedruckten Bespannungen werden u.a. die*

*Messestände für die Kunden der Firma Bf. verkleidet und bestückt, damit sich der Aussteller entsprechend präsentieren kann.“*

Mit E-Mail vom 7.12.2015 wurden dem Bundesfinanzgericht die ausgestellten Ausgangsrechnungen an inländische Unternehmer übermittelt, woraus die Weiteräußerung der von der Firma T. z.T. auf einem Rahmen hervorgeht. Die Leistungen wurden an inländische Leistungsempfänger ausdrücklich ohne (inländische) Umsatzsteuer verrechnet.

Mit E-Mail vom 11.12.2015 wurde der steuerliche Vertreter der Bf. von der vorläufigen Einschätzung des Bundesfinanzgerichts in Kenntnis gesetzt:

*„Bezugnehmend auf die übersandten Rechnungen ist m.E. zu schließen, dass die abgerechneten Leistungen Inlandslieferungen – steuerbare und steuerpflichtige Umsätze – sind, was zur Folge hat, dass die Erstattungsverordnung (§ 1 Abs. 1 Z 1 VO) voraussichtlich nicht anwendbar ist.“*

*Die ausschließliche Ausführung von Umsätzen iSd. § 1 Abs. 1 Z 3 VO, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, war bis dato nicht feststellbar.“*

*Daher können die Vorsteuern aus inländischen Vorleistungen ausschließlich im regulären Besteuerungsverfahren unter Offenlegung sämtlicher Umsätze und Vorsteuern geltend gemacht werden, wo Leistungsumsatzsteuer und Vorsteuern gegenverrechnet werden. Der Verordnungstext ist angeschlossen.“*

In einem E-Mail vom 23.12.2015 führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, seiner Meinung nach sei § 1 Abs. 1 Z 3 VO anzuwenden, da ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer eine steuerpflichtige Leistung erbringe. Der Leistungsempfänger sei daher Steuerschuldner.

Über die eingereichte Beschwerde wurde erwogen:

Dem Vorbringen der Bf. und der T. kann entnommen werden, dass die Bf. keine sonstigen Leistungen, sondern Lieferungen von bedruckten Stoffen bezog, die sie in der weiteren Folge an ihre inländischen Kunden für die Erstellung von Plakatwänden für Messen und Ausstellungen weiterverrechnete.

Rechtsquellen:

*Umsatzsteuergesetz 1994*

*§ 3*

*"Ab. 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.*

...

*Abs. 4: 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.*

...

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

*Abs. 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.*

..."

## § 12

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

*Z.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. Besteuerert der Unternehmer nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) – ausgenommen Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz – und übersteigen die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 – hierbei bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz – im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2 000 000 Euro nicht, ist zusätzliche Voraussetzung, dass die Zahlung geleistet worden ist. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;*

Z. 2:

lit. a:

*die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind,*

*lit. b: in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabekonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;*

*Z.3: die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.*

*Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung für Unternehmer,*

- die im Gemeinschaftsgebiet weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben und im Inland keine Umsätze,*
  - ausgenommen Beförderungsumsätze und damit verbundene Nebentätigkeiten, die gem. § 6 Abs. 1 Z 3 und 5 befreit sind, sowie*
  - Umsätze, bei denen die Steuer gem. § 27 Abs. 4 vom Leistungsempfänger einzubehalten und abzuführen ist,*
- ausführen, den Vorsteuerabzug einschränken oder versagen, soweit dies zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist.*

*Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen durch Verordnung bestimmen, daß in den Fällen, in denen ein anderer als der Unternehmer, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet, der andere den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann.“*

## § 19

*"Abs. 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.*

..."

## § 21

*"Abs. 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: BGBI. Nr. 279/1995, Änderung: BGBI. II Nr. 416/2001, BGBI. II Nr. 384/2003, BGBI. II Nr. 222/2009, BGBI. II Nr. 174/2010, BGBI. II Nr. 389/2010, BGBI. II Nr. 158/2014*

*Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994, BGBI. Nr. 663/1994, in der Fassung BGBI. Nr. 21/1995 wird verordnet:*

*Beachte für folgende Bestimmung: Bezugszeitraum: zu Abs. 1 Z 5 ab 1. Juli 2003 (vgl. Art. II Abs. 4 idF BGBI. II Nr. 384/2003), Abs. 1 ist erstmals auf Vorsteuererstattungsanträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 gestellt werden (vgl. Art. II Abs. 5).*

### *Artikel I*

#### *Erstattung der Vorsteuerbeträge in einem besonderen Verfahren*

##### *Berechtigte Unternehmer*

*"§ 1 Abs. 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), *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.*

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

..."

In rechtlicher Hinsicht handelte es sowohl aus Eingangs- als auch auf Ausgangsseite um Inlandslieferungen.

Das Vorliegen einer Werklieferung iSd. § 3 Abs. 4 UStG 1994 war nicht festzustellen, weil die Bf. vom Auftraggeber (Kunden) keinen Gegenstand zur Be- oder Verarbeitung übernommen hat, was vom steuerlichen Vertreter nicht weiter releviert wurde.

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 (mit Ausnahme der Duldung der Benützung von Bundesstraßen z.B. Autobahnentgelte der ASFINAG und Eintrittsberechtigungen) und sog. Werklieferungen. Für (gewöhnliche) Lieferungen ist ein Übergang der Steuerschuld gesetzlich nicht vorgesehen ( *Ruppe/Achaz, UStG 1994*<sup>4</sup>, § 19, Tz. 24 unter Hinweis auf *Rattinger, FJ 2003, 209*, ähnlich: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum (d) Umsatzsteuergesetz, § 13b nF Anm. 118*).

*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 somit die Erstattungsverordnung ausschließende Inlandsumsätze vorliegen, ist die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges daher lediglich im normalen Besteuerungsverfahren durch entsprechende Abgabe einer Steuererklärung unter Ausweis der erzielten Inlandsumsätze und Abzug der Vorsteuern möglich.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 8. Jänner 2016