

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberater SB, über die Beschwerde vom 04.03.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 03.03.2016, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung 12/2015) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Beim Beschwerdeführer (BF) handelt es sich um einen deutschen Unternehmer, welcher elektronisch einen Vorsteuererstattungsantrag für 12/2015 einreichte und die Vorsteuer für den Kauf eines Schreibgerätes idHv. 90 Euro begehrte.

Da im Antrag die UID-Nummer der Rechnung fehlte, wurde der Antrag abgewiesen. Mit Beschwerde vom 04.03.2016 legte der BF die Rechnung in Kopie vor und wies auf die Gültigkeit der dort angeführten UID-Nummer hin.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.03.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde ab mit der Begründung, dass es sich um gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Ausgaben, und damit nicht abzugsfähige Vorsteuer handle.

Im Vorlageantrag vom 31.03.2016 begehrte der BF die Vorsteuer weiterhin, mit der Begründung, dass das Schreibgerät nicht unter § 20 EStG 1988 falle und ausschließlich betrieblich genutzt werde. Die Aufwendungen stellten Betriebsausgaben dar und die Vorsteuer sei abzugsfähig bzw. erstattungsfähig.

Im Vorlagebericht vom 24.10.2016, welcher auch an den BF erging, beantragte das Finanzamt die Abweisung des Rechtsmittels, da, wenn dieses Schreibgerät - wie vom BF angegeben - betrieblich genutzt werde, es sich um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handle.

Sachverhalt

Der BF, ein deutscher Unternehmer, kaufte am 12.12.2015 in Salzburg ein Schreibgerät (450 Euro + 90 Euro Umsatzsteuer), das er nach seinen Angaben ausschließlich für betriebliche Zwecke nutzt.

Für diesen Kauf beantragte er die Vorsteuererstattung im vollen Ausmaß.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, insbesondere aus der vorgelegten Rechnungskopie.

Rechtslage / Erwägungen

Gemäß § 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 idF BGBl. II Nr. 389/2010, ist 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 der § 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. ...

§ 3 (Erstattungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer)

Abs. 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 Aufforderung 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.

Nach Art. 6 Abs. 1 UStG 1988 sind steuerfrei die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7).

Art. 7 UStG 1988 Innergemeinschaftliche Lieferungen

Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Art. 7 Abs. 1 UStG 1994).

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach dem UStG 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 (§ 11 Abs. 12 UStG 1994).

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, 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.

Die (EU-Vorsteuererstattungs-)Richtlinie gilt nicht für:

- a) nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge;
- b) in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Artikel 138 oder Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG von der Steuer befreit sind oder befreit werden können (Artikel 4 der RL des Rates vom 12.02.2008, RL 2008/9/EG).

Es ist den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht im Ergebnis zuzustimmen, dass die Vorsteuererstattungsverordnung VO Nr. 279/1995 idgF nicht anwendbar ist auf Lieferungen von Gegenständen, die von der Steuer befreit sind oder nach Art. 6 iVm Art. 7 UStG 1994 befreit werden können, wenn die gelieferten Gegenstände vom Erwerber oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden (Art. 171 Abs. 3 MwSt-RL 2006/112/EG iVm der 8. und der 13. RL bzw. Art. 4 RL 2008/9/EG mit Wirksamkeit ab 1.1.2010).

Für fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge sowie für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen (igL), die steuerfrei sind oder von der Steuer befreit werden können, kommt das Erstattungsverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung.

Das bedeutet, dass sowohl bei Ausfuhren als auch bei igL (auch im Abholfall), bei denen der Verkäufer die Waren an den Abnehmer liefert bzw. versendet, eine Erstattung von diesbezüglich in Rechnung gestellter Umsatzsteuer nicht vorgenommen werden kann, wenn die Lieferungen tatsächlich steuerfrei sind oder steuerfrei sein können.

Es ist demnach zu prüfen, ob trotz der Inrechnungstellung der Umsatzsteuer die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen oder nachträglich erbracht werden können.

Insofern ist auch ein strenger Maßstab im Vorsteuererstattungsverfahren anzulegen, da eine allfällige Berichtigung der vorgelegten Rechnungen bedeuten würde, dass die Umsatzsteuer doppelt erstattet wird.

Zudem hat es der Unternehmer zum Zeitpunkt des Einkaufs in der Hand, durch Auftreten unter seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer offenzulegen, dass er den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erwirbt. Durch Aufnahme der igL in die Zusammenfassende Meldung seitens des Lieferers wird der Vorgang auch entsprechend im MIAS (Mehrwertsteuerinformationsaustauschsystem) erfasst und der entsprechende innergemeinschaftliche Erwerb im Unternehmensstaat sichergestellt. Bei solcherart gelagerten Fällen muss sich daher der Leistungsempfänger zunächst um eine Rechnungsberichtigung beim Rechnungsaussteller bemühen (vgl. Melhardt, ÖStZ 2009, 331), da ansonsten die Gefahr besteht, dass sowohl die Rechnung nachträglich berichtigt und die Vorsteuer (ein weiteres Mal) im Vorsteuererstattungsverfahren vergütet wird.

§ 12 UStG 1994 ist auch innerstaatlich einschränkend zu interpretieren.

In richtlinienkonformer Interpretation ist nämlich davon auszugehen, dass sich der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist (VwGH 25.2.1998, 97/14/0107 und VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195 unter Hinweis auf EuGH 13.12.1989, Rs C-342/87, "Genius Holding").

Für alle fälschlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbeträge sowie für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen (igL), die steuerfrei sind oder von der Steuer befreit werden können, kommt daher das Erstattungsverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung (so schon UFS 29.07.2013, RV/0441-G/12 und BFG 15.4.2014, RV/2100101/2013; BFG 20.3.2014, RV/2100539/2012; BFG 4.8.2016, RV 2100342/2016; BFG vom 12.7.2016, RV/2100822/2016; BFG vom 28.11.2016, RV/2100464/2015).

Hinsichtlich des Erwerbes der Ware ist davon auszugehen, dass die Ware im Zuge der Lieferung nach Deutschland gebracht wurde und dort für das Unternehmen des BF angeschafft wurde und der Vorgang in Deutschland erwerbsteuerpflichtig ist.

Das geht auch aus den Ausführungen des BF hervor, der ausführt, dass die Waren für das Unternehmen in Deutschland Verwendung fanden.

Damit wurde in der Rechnung die österreichische Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen. Im beschwerdegegenständlichen Fall hätte es der BF in der Hand gehabt, zum Zeitpunkt des Einkaufs unter seiner UID-Nummer aufzutreten (nach der Aktenlage verfügt er über eine gültige UID-Nummer), und damit zu erkennen zu geben, dass er die Waren für sein Unternehmen erwirbt und dem Lieferer wäre die Ausstellung einer steuerfreien Rechnung möglich gewesen.

Somit erscheint es nicht gerechtfertigt, die Vorsteuererstattung gegen die Vorgaben des Unionsrechtes zuzulassen. Behandelt jedoch der Leistungserbringer, aus welchen Gründen immer, einen steuerfreien Vorgang als steuerpflichtig, dann steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Wird nämlich trotz Vorliegens einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, so schuldet der die Rechnung ausstellende Unternehmer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 die Steuer auf Grund der Rechnung.

Wie oben bereits ausgeführt berechtigt eine nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer den Leistungsempfänger jedoch nicht zum Vorsteuerabzug da sich nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 13.12.1989, Rs. C-342/87 "Genius Holding") der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die nur deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.

Wenn nun der BF dem Lieferer seine UID-Nummer nicht vor Ausstellung der Rechnung vorgelegt hatte, konnte dieser davon ausgehen, dass der BF entweder privater Abnehmer ist, die Erwerbsschwelle in Deutschland nicht überschreitet bzw. keinen Verzicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle in Deutschland abgegeben hat, weshalb dieser die Umsatzsteuer zunächst auch zu Recht in Rechnung gestellt hatte.

Keine dieser Konstellationen berechtigt allerdings zum Vorsteuerabzug (vgl. UFS 29.7.2013, RV/0441-G/12).

Grundsätzlich kann daher lediglich eine Korrektur der Rechnung zur Entlastung des BF führen.

Dass eine Rechnungsberichtigung rechtlich bzw. in tatsächlicher Hinsicht nicht möglich gewesen wäre, ist nach der Aktenlage nicht entsprechend nachgewiesen (etwa durch Bestätigung des Rechnungsausstellers).

Nur in Fällen, in denen der Leistende mangels Vorliegens der entsprechenden Voraussetzungen eine Rechnungsberichtigung nicht vornehmen kann, etwa weil er nach einer entsprechend langen Zeitspanne zwischen Verkauf und Berichtigung die formellen Nachweise für eine steuerfreie igL nicht mehr anzuerkennen vermag bzw. er nicht über diese verfügt, und dies dem Rechnungsempfänger auch bestätigt, ist eine Vorsteuererstattung nicht von vornherein ausgeschlossen und in sehr eng begrenzten Ausnahmefällen möglich, **wenn überdies und zweifelsfrei die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen nachgewiesen wird.**

Gerade bei Einkäufen eines Luxuswirtschaftsgutes, wie es das erworbene Schreibgerät idHv. 450 Euro netto darstellt, liegt die private (zumindest Mit-)Veranlassung aber nahe und wäre durch entsprechende Nachweise die (ausschließliche) betriebliche Verwendung des Gegenstandes in geeigneter Form zu belegen. Die dahingehende bloße Behauptung des BF ist hier nicht ausreichend, es bedürfte der Vorlage weitergehender Unterlagen wie eines Anlagenverzeichnisses.

Nach § 12 Abs. 1 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, 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.

Abs. 2 Z 2: Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

lit. a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, ...

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. lit. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

lit. b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben.

Da Arbeitsmittel wie Schreibgeräte aufgrund der betrieblichen Veranlassung nicht typischerweise mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, fallen sie nicht unter das Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a.

Dies liegt allerdings in erster Linie an der ausschließlich beruflich veranlassten Anschaffung und erst nachrangig an der Art des Wirtschaftsgutes. Verschiebt sich daher die Veranlassung der Anschaffung von der beruflichen in die private Sphäre - etwa durch eine private Mitbenutzung - ist sehr wohl anhand des Maßstabes des § 20 Abs 1 Z 2 lit a zu prüfen, ob und inwieweit ein Abzug bzw eine Aufteilung zulässig ist. In diesen Fall ist somit eine Aufteilung und ein Abzug nur dann zulässig, wenn eine klare Trennung zwischen der beruflichen und privaten Veranlassung möglich ist.

Auch im vorliegenden Fall kann trotz gegenteiliger Aussagen des BF schon aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass keine ausschließlich berufliche Nutzung des Schreibgerätes vorliegt.

Die Anschaffungskosten sind daher bei gemischter betrieblicher und privater Nutzung aufzuteilen (und wäre der Vorsteuerabzug entsprechend zu kürzen). Kann das Ausmaß der privaten Nutzung vom Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden, ist es im Schätzungsweg zu ermitteln.

Ob eine Angemessenheitsprüfung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b im vorliegenden Fall vorzunehmen wäre, ist zwar strittig, da der Gesetzeswortlaut bezüglich der unter die Angemessenheitsprüfung fallenden Wirtschaftsgüter nicht eindeutig ist.

In der Unangemessenheit kann durchaus ein Indiz für eine teilweise private Veranlassung der Anschaffung und somit auch der Nutzung erblickt werden. Während die Materialien zum EStG 1988 die Aufzählung der Wirtschaftsgüter in der genannten Bestimmung als "erschöpfend" ansehen, geht der VwGH im "Fahrrad-Erkenntnis" (VwGH 17. 9.1997, 94/13/0001, hinsichtlich des Ausscheidens einer Luxustangente bei einem Fahrrad) weiterhin von einer bloß demonstrativen Aufzählung aus.

Eine Angemessenheitsprüfung ist weiters unter dem Titel des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 denkbar, berücksichtigt man den Repräsentationscharakter eines so teuren Schreibgerätes (vgl. Bodis, RdW 2010/188, 174 ff, Zur Absetzbarkeit "luxuriöser" Arbeitsmittel, Zugleich eine Anmerkung zu Puchinger, RdW 2010/114, 110 mwN).

Selbst wenn also der Vorsteuerabzug trotz des Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Abholfall ausnahmsweise wegen nicht möglicher Rechnungsberichtigung gewährt werden könnte, wäre im Falle des Nachweises der betrieblichen Veranlassung nur ein anteiliger Vorsteuerabzug im Ergebnis gemäß § 20 EStG 1988 möglich.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zur Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung, ob im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens Umsatzsteuer, die für eine dem Grunde nach steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen Unternehmer in Rechnung gestellt wurde, abzugsfähig ist, noch keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt, ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision zulässig.

Graz, am 13. April 2018

