

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 18.04.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 13.04.2011, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung 1-12/2009) zu Recht erkannt:

Die als Beschwerde zu erledigende Berufung 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

Die Rechtssache wurde aufgrund des Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses vom 3.5.2017 nach Pensionierung der bisher zuständigen Richterin an die nunmehr zuständige Geschäftsabteilung zugeteilt.

Zur Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG (idF Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51/2012) wurde mit 01.01.2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren ist auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen übergegangen.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO (idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) sind am 31.12.2013 anhängige Berufungen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen, wobei Anbringen, die das Rechtsmittelverfahren betreffen, ab 01.01.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht wirken.

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist (§ 243 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013).

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. die §§ 243 bis 291 BAO jeweils idF BGBl. I Nr. 14/2013 mit 01.01.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Die Terminologie wird im Folgenden der neuen Rechtslage angepasst (z.B. Beschwerde statt Berufung, Beschwerdeführer statt Berufungswerber).

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (BF), ein deutscher Unternehmer, beantragte für das Jahr 2009 die Erstattung von Vorsteuern von insgesamt 101,29 Euro für in Tirol in Grenznähe zu Deutschland bezogene Gegenstände.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde dem Antrag nicht Folge gegeben, da es sich um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen im Abholfall handle. Aufgrund der Geschäftstätigkeit des BF bestehe für die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuererstattung.

In der Berufung/Beschwerde wandte die Steuerberatung ein, der Betrieb des BF befinde sich grenznah zu Österreich, daher kaufe er Waren für seinen Betrieb in Österreich ein. Dabei handle es sich grundsätzlich um steuerfreie Lieferungen. Da der Verwaltungsaufwand für die Lieferfirmen zu groß sei, seien die Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer ausgewiesen worden. Der BF könne deshalb die zu Unrecht bezahlte österreichische Vorsteuer über den Antrag auf Vergütung der Steuer zurückholen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) wiederholte das Finanzamt die Begründung hinsichtlich innergemeinschaftlicher Lieferungen und wies ergänzend darauf hin, dass die Rechnungen vom Rechnungsaussteller zu korrigieren seien.

Der Vorlageantrag wies darauf hin, dass der Verwaltungsaufwand mancher österreichischer Lieferantenfirmen zu groß sei. Ein Unternehmen stelle Rechnungen über innergemeinschaftliche Lieferungen nicht aus, manche Unternehmen mit Barverkaufsrechnungen seien überfordert, dies entsprechend in ihrer Kasse zu registrieren. Daher würden Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer ausgewiesen, durch die Lieferanten erfolge keine nachträgliche Rechnungskorrektur.

Der BF könne die zu Unrecht bezahlte österreichische Vorsteuer über den Antrag auf Vergütung der Steuer zurückholen. Das beweise die positive Erledigung der Anträge für die Vorjahre, welche unter Vorlage der Originalbelege erfolgt sei.

Auch seien die gesetzlichen Grundlagen für die Ablehnung des Antrages zu nennen.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wird nach der Aktenlage festgestellt, dass der BF Waren in Österreich einkaufte, die er nach Deutschland verbrachte; es liegt eine sogenannte innergemeinschaftliche Lieferung im Abholfall vor.

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.

Steuerfrei sind innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 6 Abs. 1 UStG 1994).

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 dem Finanzamt 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. 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 Waren ist davon auszugehen, dass die Waren im Zuge der Lieferung nach Deutschland gebracht wurden und dort für das Unternehmen des BF angeschafft wurden 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 Rechnungen zur Entlastung des BF führen.

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 in diversen Supermärkten liegt die private Veranlassung nahe und ist durch entsprechende Nachweise die betriebliche Verwendung der Waren in geeigneter Form zu belegen.

Dass eine Rechnungsberichtigung rechtlich bzw. in tatsächlicher Hinsicht nicht möglich gewesen wäre, hat die BF nicht entsprechend durch Bestätigungen der Rechnungsaussteller nachgewiesen.

Es war daher 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 2. Juni 2017