

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 01.02.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26.01.2016, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung 1-12/2014) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (BF) hat einen rechtzeitigen elektronischen Antrag auf Vorsteuererstattung für das Jahr 2014 beim Finanzamt Graz-Stadt über ihr niederländisches Ansässigkeitsportal und für ihre niederländische Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer) eingereicht. Darin wurde Vorsteuer aus vier Rechnungen beantragt, die laut BF Gegenstände betrafen, die sie für in Deutschland gelegene Ferienwohnungen in Österreich eingekauft hatte. Sie seien Inventar der Ferienwohnungen. Über die Mieteinnahmen ist die BF umsatzsteuerlich beim Finanzamt AB in Deutschland erfasst und verfügt dort auch über eine eigene UID-Nummer (DExxxxx). Das Finanzamt verweigerte die Vorsteuererstattung im Wesentlichen mit dem Hinweis, dass es sich hier um innergemeinschaftliche Lieferungen im Abholfall handle und der Unternehmer sich an den Rechnungsaussteller wenden müsse, um eine Rechnungsberichtigung zu erreichen. Dagegen richtete sich die Beschwerde der BF. Eine Rechnungsberichtigung wird seitens der Rechnungsaussteller nicht gewährt, es wurde nicht steuerfrei geliefert. Die Gegenstände wurden bei der deutschen Steuerbehörde gemeldet als innergemeinschaftlicher Erwerb.

Im Verfahren vor dem BFG wurde wurde die BF um Stellungnahme zu Folgendem gebeten:

"Beim BFG ist Ihre Beschwerde betreffend Vorsteuererstattung für 1-12/2014 vom 1.2.2016 anhängig. Dabei geht es um Vorsteuern im Zusammenhang mit Ferienwohnungen in Deutschland.

Bitte nehmen Sie zu den folgenden Ausführungen bis spätestens 3.8.2016 Stellung: Da es um Ferienwohnungen in Deutschland geht, sind diese Vorsteuern vom Unternehmen in Deutschland zu beantragen. Sie führen selbst aus, dass es dort ein Unternehmen gibt (Finanzamt AB) und dass dort der innergemeinschaftliche Erwerb erklärt wurde und die Mieteinnahmen umsatzsteuerpflichtig sind.

Infolgedessen muss es dort eine gültige UID-Nummer geben (bitte führen Sie diese an), zu der diese Umsätze und Vorsteuern gehören. Zudem wurde laut MIAS-Abfrage festgestellt, dass die im Antrag für 2014 angegebene UID-Nummer NLyyyyy nur bis 18.10.2006 gültig war. Ihre Beschwerde wäre demnach schon deshalb abzuweisen, da die Vorsteuern nicht das antragstellende Unternehmen betreffen. Sollten Sie sich innerhalb der oben genannten Frist nicht äußern, wird nach der Aktenlage vorgegangen und die Beschwerde abgewiesen."

Dazu gab die BF die gültige UID-Nr. in den Niederlanden und die in Deutschland erteilte UID-Nr. bekannt.

Rechtslage

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.

Artikel 3 (Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008):

Diese Richtlinie gilt für jeden nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen, der folgende Voraussetzungen erfüllt:

a) er hat während des Erstattungszeitraums im Mitgliedstaat der Erstattung weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von der aus Umsätze bewirkt wurden, noch hat er - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung - dort seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort;

Erwägungen

Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat nach § 3 der VO Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010 also den Erstattungsantrag auf elektronischem Weg über das in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal zu übermitteln.

Im Umkehrschluss aus Artikel 3 der Richtlinie 2008/9/EG ergibt sich, dass die Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen für Zwecke der Vorsteuererstattung dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige während des Erstattungszeitraums den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung in einem Mitgliedstaat hat (vgl. auch Baginova / Pfister, ÖStZ 2009, 413).

Die BF hat demnach auch in Deutschland eine feste Niederlassung iSd EuGH Rechtsprechung (vgl. zB Rs C-168/84, Berkholz), von der aus sie Umsätze bewirkt. Dort ist sie (auch) als Unternehmerin tätig.

Die Bewirtschaftung der Ferienwohnungen erfordert ein ständiges Zusammenwirken von Personal- und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich sind. Die beantragten Vorsteuern stehen nach Angaben der BF im Zusammenhang mit diesen Umsätzen in Deutschland, dort wurde auch der korrespondierende innergemeinschaftliche Erwerb erklärt.

Die Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der Vermietung der Ferienwohnungen stehen, sind daher über das deutsche Ansässigkeitsportal, zur deutschen Umsatzsteuernummer, zu beantragen.

Nur Deutschland als Ansässigkeitsstaat kann die allgemeinen Voraussetzungen für die Vorsteuererstattung in diesem Fall prüfen (wie die aufrechte Unternehmereigenschaft in Deutschland, ob nicht ausschließlich unecht befreite Umsätze vorliegen etc.).

Nur eine Beantragung über Deutschland gewährleistet die entsprechende Information der dortigen Steuerbehörden über die relevanten steuerlichen Umstände im Zusammenhang mit einer allfälligen Erstattung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Obwohl nicht mehr entscheidungsrelevant sieht sich das BFG zu folgenden informativen Ausführungen veranlasst:

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 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).

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 zweifelsfrei die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen nachgewiesen wird.

Dass eine Rechnungsberichtigung aber rechtlich bzw. in tatsächlicher Hinsicht nicht möglich wäre, hat die BF nur im Falle der Rechnungen der Firma XX nachgewiesen. Die Vorsteuer aus diesen Rechnungen beläuft sich auf € 29,58. Damit wird der Mindesterstattungsbetrag von € 50 für ein Kalenderjahr aber nicht erreicht (§ 3 Abs. 2 der VO Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010).

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 in der Beschwerde relevanten Frage, unter welcher UID-Nummer bzw. unter welchem Ansässigkeitsportal ein Unternehmer einen Vorsteuererstattungsantrag einreichen muss, wenn er über mehrere Niederlassungen in der Union verfügt, noch keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt, wird die Revision zugelassen.

Graz, am 4. August 2016