

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, über die Beschwerde vom 28.04.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Graz-Stadt vom 12.04.2011, betreffend die Erstattung von Vorsteuern für 01-12/2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBI. Nr. 222/2009 für 01-12/2010 erfolgt mit **75,33 Euro**.

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

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 24.03.2011 stellte die Berufungswerberin (= Bw), eine in Deutschland ansässige Friseuerin, den Antrag auf Erstattung von Vorsteuern in Höhe von 167,97 Euro resultierend aus zwei Rechnungen für den Einkauf von Friseurbedarf in Österreich im Jahr 2010 ein.

Mit Bescheid vom 12.04.2011 setzte das Finanzamt die zu erstattenden Vorsteuern mit Null fest, was inhaltlich einer Abweisung entspricht.

Das Finanzamt begründete die Abweisung damit, dass es sich um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen im Abholfall handle. Eine Erstattung sei daher ausgeschlossen. Der Mehrwertsteuerausweis in den Rechnungen sei falsch, Rechnungsaussteller müsse die Rechnung korrigieren.

Die Bw. brachte mit Eingabe vom 28.04.2011 gegen diese Vorschreibung Berufung (nunmehr Beschwerde) ein.

Sie führte darin aus, dass es sich um keine Abhol- sondern um Versandlieferungen gehandelt habe. Die Lieferungen wurden in Deutschland per Nachnahme bezahlt. Die Bw. legte die zugehörigen Rechnungen in Kopie bei.

Beide Rechnungen waren an die Bw. adressiert, enthielten aber keine UID der Bw. als Empfängerin.

Die jeweilige Umsatzsteuer im Ausmaß von 20% wurde ausgewiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) vom 16.05.2011 wies das Finanzamt die Berufung ab.

Diesmal begründete das Finanzamt die Abweisung damit, dass es sich um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen handle. Der Lieferer, dem die UID der Bw. bekannt sein musste, habe die Rechnungen berichtigen.

In der Folge brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein. Die Bw. führte darin aus:

Es lägen zwei Postlieferungen vor. Die Bw. habe Waren in Österreich bestellt, ihre operative Tätigkeit als Friseurin aber erst im September 2010 aufgenommen. Die erste Rechnung sei im August, die zweite im Dezember 2010 ausgestellt worden. Im August 2010 habe die Bw. noch über keine deutsche UID verfügt. Diese sei der Bw. erst am 30.10.2010 erteilt worden.

Die Bw. habe dem leistenden österreichischen Unternehmen die deutsche UID leider erst im Jahr 2011 bekanntgegeben.

Rechtslage

Nach 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Anbringen, die solche Verfahren betreffen, wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die vorliegende Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 25.07.2011 zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat diese im Sinne der zitierten Bestimmung nunmehr als Beschwerde zu erledigen.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer 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 der Art. 357 bis 369 Richtlinie 2006/112/EG Gebrauch***

gemacht hat. (Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBI. II Nr. 279/1995 idF BGBI. II Nr. 389/2010 § 1 Abs. 1).

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,
 - b).....
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 berichtett (§ 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).

Die Vorsteuererstattungsverordnung VO Nr. 279/1995 in der geltenden Fassung ist auf Lieferungen von Gegenständen, die von der Steuer befreit sind oder nach Art. 7 UStG 1994 befreit werden können nicht anwendbar, wenn die gelieferten Gegenstände vom Erwerber oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden (Art. 171 Abs. 3 MwSt-RL 2006/112/EG in Verbindung mit der 8. und der 13.RL bzw. Art. 4 RL 2008/9/EG mit Wirksamkeit ab 01.01.2010).

Erwägungen

Für fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge sowie für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen, 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 innergemeinschaftliche Lieferungen, 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.

Der Unternehmer hat es zum Zeitpunkt des Einkaufs in der Hand, durch Auftreten unter seiner UID offenzulegen, dass er den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erwirbt. Durch Aufnahme der innergemeinschaftliche Lieferung 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.

Der für Deutschland von Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 18 Anm. 576, vertretenen abweichenden Ansicht kann für die Rechtslage in Österreich nicht gefolgt werden. Dies u.a. deshalb, weil § 12 UStG 1994 auch innerstaatlich einschränkend zu interpretieren ist.

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, die steuerfrei sind oder von der Steuer befreit werden können, kommt daher das Erstattungsverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung (so schon Unabhängiger Finanzsenat 29.07.2013,

RV/0441-G/12, Bundesfinanzgericht 15.04.2014, RV/2100101/2013; 20.03.2014, RV/2100539/2012 sowie 12.07.2016, RV/2100822/2016).

Hinsichtlich des Erwerbes der Waren laut Rechnung vom 30.12.2010 über einen Betrag von 423,19 Euro netto plus 84,64 Euro Umsatzsteuer steht fest, dass diese Waren im Zuge der Lieferung nach Deutschland gebracht wurden und dort für das Unternehmen der Bf. angeschafft wurden.

Die Bf. verfügte zu diesem Zeitpunkt bereits über eine UID und bestand kein Grund diese UID dem liefernden Unternehmen nicht bekannt zu geben.

Die Bf. war für diesen Vorgang in Deutschland auch erwerbsteuerpflichtig.

Damit steht fest, dass die österreichische Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen wurde.

Dass die Bf. aus welchen Gründen auch immer, dem liefernden Unternehmen ihre UID nicht bekanntgegeben hat, ändert nichts daran, dass die Lieferung steuerfrei sein hätte können und deshalb die ausgewiesene Steuer im Erstattungsverfahren nicht berücksichtigt werden kann.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum die Bf. die Rechnung nicht berichtigen ließ, das Finanzamt hat sowohl im Abweisungsbescheid als auch in der Berufungsvorentscheidung auf die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung verwiesen.

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

Keine dieser Konstellationen berechtigt allerdings zum Vorsteuerabzug (vgl. Unabhängiger Finanzsenat 29.07.2013, RV/0441-G/12).

Es ist danach nicht gerechtfertigt, die Erstattung der Vorsteuern in Höhe von 84,64 Euro aus der Rechnung vom 30.12.2010 gegen die Vorgaben des Unionsrechtes zuzulassen.

Anders verhält es sich mit der Rechnung vom 30.08.2010 über den Betrag von 376,67 netto und 75,33 Euro ausgewiesener Umsatzsteuer. Zu diesem Zeitpunkt verfügte die Bf. noch nicht über keine UID, weshalb das liefernde Unternehmen in Österreich auch nicht steuerfrei liefern konnte.

Nach der neueren Judikatur des EuGH sind zwar formelle Mängel einer Rechnung, wie auch das Fehlen der UID, im Falle der Erfüllung materieller Voraussetzungen zweitrangig, eine Berichtigung der Rechnung sechs Jahre nach Lieferung ist aber mangels entsprechender Vorkehrungen des Lieferanten nicht zumutbar.

Auf Grund dieser besonderen Konstellation und dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer ist von einem eng begrenzten Ausnahmefall auszugehen und die Steuer in Höhe von 75,33 Euro aus der Rechnung vom 30.08.2010 zu erstatten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 mögliche steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen Unternehmer in Rechnung gestellt wurde, abzugsfähig ist, noch keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt, ist insoweit gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision zulässig.

Graz, am 1. Juni 2017