

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 11.10.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (belangte Behörde) vom 25.09.2012 betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 7-9/2011 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) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein ausländisches Unternehmen mit Sitz in Deutschland. In ihrem Antrag auf Erstattung von Vorsteuern für ausländische Unternehmen beantragte die Bf. die Vergütung von Vorsteuern aus der Lieferung einer Einbaukühlvitrine.

Im angefochtenen Bescheid wurde die Erstattung negativ beschieden, weil das Vorsteuererstattungsverfahren nicht für Lieferungen anwendbar sei, die von der Steuer befreit sein könnten. Es handle sich im vorliegenden Fall um eine steuerfreie Lieferung im Abholfall.

In ihrer Berufung wandte sich die Bf. gegen diese Feststellung und führte aus, es habe sich nicht um eine innergemeinschaftliche Lieferung im Abholfall gehandelt, weil die Ware Österreich nie verlassen habe. Ihr Kunde T., Steyr (Ö.) habe die Ware von der Spedition bei der Firma I., Gmunden (Ö.) abholen lassen und nach Steyr (Ö) gebracht. Die Ware verblieb in Österreich, weshalb der österreichische Mehrwertsteuerausweis richtig sei und die Vorsteuervergütung in ihrem Fall möglich sein müsste.

In der Berufungsvorentscheidung führte die belangte Behörde aus, durch die im Inland erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen habe die Bf. steuerbare Umsätze in Österreich bewirkt, weshalb die Anwendung der Erstattungsverordnung

(BGBl. Nr. 279/1995) ausgeschlossen sei und die Umsatzbesteuerung habe im Veranlagungsverfahren zu erfolgen.

In ihrem Vorlageantrag wandte sich die Bf. gegen die Entscheidung der belangten Behörde und führte ergänzend aus, sie habe in ihrer Berufungsbegründung versehentlich ausgeführt, dass ihr Kunde, T. in Steyr (Ö.) die Ware bei der Firma I. (Ö.) abholen ließ.

Tatsächlich habe sie aber die Ware an die Firma W., Ulm (D) verkauft und diese Erlöse in Deutschland versteuert. Die Firma W. (D.) habe wiederum mit der Firma T. (Steyr, Ö) abgerechnet.

Das bedeutet für sie, sie habe keine steuerbaren Umsätze in Österreich bewirkt, aber gleichzeitig eine Wareneinkaufsrechnung der Firma I. (Ö) mit österreichischer Mehrwertsteuer erhalten und bezahlt. Da sie keine steuerbaren Umsätze in Österreich getätigt habe, könnte auch kein Veranlagungsverfahren in Österreich erfolgen, bei dem sie ihre 20% Mehrwertsteuerzahlung zurückbekommen könnte.

Weiters wurde eine Kopie der Ausgangsrechnung an die Firma W., Ulm (D.) über die Lieferung einer Einbaukühlvitrine unter Ausweis deutscher Umsatzsteuer (19%) angeschlossen.

In der weiteren Folge wurde die gegenständliche Berufung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur weiteren Erledigung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 14.10.2015 hielt die das ab 1.1.2014 zuständig gewordene Bundesfinanzgericht der Bf. vor, aus den bf. Angaben (Ein- und Ausgangsrechnung) müsse geschlossen werden, dass sie die Vitrine an die W., (D.) weiter veräußert habe. Da es jedoch keinen Anhaltspunkt dafür gebe, dass diese Österreich verlassen habe, gelte die Lieferung als in Österreich ausgeführt (§ 3 Abs. 7 UStG 1994). Die Bf. wurde zu einer entsprechenden Stellungnahme aufgefordert. Eine Antwort ist beim Bundesfinanzgericht nicht eingelangt, weshalb eine solche mit E-Mail vom 6.7.2017 urgert wurde. Eine weitere Beantwortung ist seitens der Bf. nicht erfolgt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Rechnungen ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Bf. bestellte bei der I., Gmunden (Ö.) eine Einbaukühlvitrine, die laut handschriftlichem Vermerk an den (End-) Kunden in Steyr (Firma T.) geliefert werden sollte. Entsprechend den Angaben der Bf. im Vorlageantrag besteht zwischen der Bf. und dem Endkunden keine Vertragsbeziehung, denn die Bf. verkaufte die Ware an die Firma W., Ulm (D.), die diese dann an die Endkundin, die Firma T., Steyr (Ö.) weiterverkaufte, wo sie schließlich von der I., Gmunden (Ö.) geliefert wurde.

Gesetzliche Bestimmungen:

UStG 1994

§ 3 Abs. 7:

*„Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.“*

§ 3 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.“*

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, 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:

Erstattung der Vorsteuerbeträge in einem besonderen Verfahren

*Berechtigte Unternehmer*

*§ 1. (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) oder*
- 4. im Inland nur Umsätze, die unter eine Sonderregelung gemäß § 25a, Art. 25a UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen,*

*ausgeführt hat.*

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

In rechtlicher Hinsicht handelt es sich dabei um ein sogenanntes Reihengeschäft. Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und werden diese Geschäfte dadurch erfüllt, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft, so wird umsatzsteuerlich von einem Reihengeschäft gesprochen. Das Reihengeschäft entspricht im Wesentlichen dem zivilrechtlichen Streckengeschäft, das in Österreich jedoch keine ausdrückliche Regelung erfahren hat (s. Koziol/Welser I<sup>13</sup>, 329; zur historischen Entwicklung Schellmann, FJ 1994, 19).

Das Vorliegen eines Reihengeschäftes hat folgende Konsequenzen:

- a) Beim Reihengeschäft liefert der erste Unternehmer an seinen Abnehmer (= zweiter Unternehmer in der Reihe), auch wenn er die Verfügungsmacht direkt dem Letzten in der Reihe verschafft; die Zahl der Lieferungen hängt daher nicht von der Zahl der Erfüllungshandlungen, sondern von der Zahl der abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäfte ab. Das ergibt sich schon aus § 3 Abs. 1, wonach der Unternehmer auch dann (an den Abnehmer) liefert, wenn er die Verfügungsmacht direkt einem vom Abnehmer namhaft gemachten Dritten verschafft.
- b) Alle Unternehmer in der Reihe liefern, auch wenn sie selbst nicht real erfüllen (nicht die Verfügungsmacht verschaffen). Auch dies ergibt sich aus § 3 Abs. 1 letzter Satz, wonach der Unternehmer auch liefert, wenn seinem Abnehmer die Verfügungsmacht durch einen Dritten verschafft wird. Umsätze aus Reihengeschäften sind daher bei allen Unternehmern in der Reihe bei Ermittlung des Gesamtumsatzes zu berücksichtigen. Der Unternehmer in der Reihe erhält eine Leistung, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- c) Der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht durch den ersten Unternehmer in der Reihe an den letzten Abnehmer bestimmte bis 1996 den Zeitpunkt der Lieferungen der anderen Unternehmer (Prinzip des einheitlichen Leistungszeitpunktes). Seit 1997 ergibt sich der Zeitpunkt nach allgemeinen Grundsätzen. Wegen der Verflechtung des Lieferzeitpunktes mit dem Lieferort sind hiefür weitgehend die Bestimmungen über den Ort der Lieferung von Bedeutung (s Tz 147 ff sowie nachfolgend).
- d) Der Ort aller Lieferungen im Reihengeschäft jedes einzelnen Umsatzes ist an Hand der allgemeinen Regeln (Abs. 7 bis 9) zu ermitteln. Diesbezüglich ist zu unterscheiden: Bei Versendung oder Beförderung durch den ersten Unternehmer wird seine Lieferung grundsätzlich (der Sonderfall des § 3 Abs. 9 bleibt hier außer Betracht) dort ausgeführt, wo der Unternehmer den Gegenstand an den Spediteur etc. übergibt bzw. mit der Beförderung beginnt (§ 3 Abs. 8). Da diese Regel nach hA nur für jene Lieferung gilt, bei der es zur Bewegung der Ware gekommen ist (s oben Tz. 54), richtet sich für **die weiteren Lieferungen in der Reihe** der **Leistungsort** danach, wo die **Verfügungsmacht** tatsächlich verschafft wird. Das ist bei Beförderung jedenfalls der **Ort der Beendigung der Beförderung (Übergabe an den Abnehmer)**. Gleichermaßen gilt nach unionsrechtlichen Grundsätzen im Fall der Versendung: Maßgebend ist der Ort der Beendigung der Versendung. Für diese Sicht sprechen auch Praktikabilitätsgesichtspunkte: Zivilrechtlich

geht nämlich bei einer Versendung, der der Abnehmer (mittlere Unternehmer) zugestimmt hat, die Verfügungsmacht schon mit der Übergabe an den Transportunternehmer über (vgl Tz 159). Auf dem Boden dieser Betrachtungsweise käme man bei Versendungsfällen zu einem einheitlichen Leistungsplatz, und zwar am **Ort des Beginns der Versendung** (ausführlich Achatz in Achatz, Binnenmarkt 64 f). (vgl. *Ruppe/Achatz, UStG 1994*<sup>4</sup>, § 3 Rz. 53ff).

Der EuGH hat in der Rs „EMAG“ (6.4.2006, Rs. C-245/04, Slg I-3227) entschieden, dass zwischen einer bewegten und den (anderen) ruhenden Lieferungen zu differenzieren ist. Lieferungen in einem Reihengeschäft seien als eine nach der anderen erfolgt anzusehen, da ein Zwischenerwerber die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, seinem Abnehmer nur dann übertragen könne, wenn er sie zuvor von seinen Lieferanten erhalten hat. Der Tatbestand der innergemeinschaftlichen Lieferung könne hierbei nur von einer einzigen Lieferung, und zwar von jener erfüllt werden, der die Versendung oder Beförderung zuzuordnen ist. Die anderen Lieferungen befänden sich entweder im Mitgliedstaat des Beginns oder im Mitgliedstaat der Ankunft der Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob die jeweilige Lieferung der bewegten Lieferung vor- oder nachgelagert ist. Diese Auslegung des Art. 8 Abs. 1 lit. a der 6. MWSt-RL (nunmehr Art 32 MWSt-RL) gilt hierbei unabhängig davon, in wessen Verfügungsmacht sich der Gegenstand während der Versendung oder Beförderung befindet (*Ruppe/Achatz, UStG 1994*<sup>4</sup>, § 3 Rz. 56).

Aus all dem folgt: Die Lieferung des I. (Gmunden) an die Bf. ist als „bewegte“ Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 und die weiteren Lieferungen sind als „ruhende“ Lieferungen gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 anzusehen.

Dies bedeutet für die Bf., dass sie eine in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Vorleistung empfangen hat und zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Nicht zu folgen ist ihr jedoch, dass ihre Lieferung an die W., Ulm (D) als eine in Deutschland anzusehende steuerbare Lieferung ist, weil sich der Ort des Umsatzes nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 (Verschaffung der Verfügungsmacht – ruhende Lieferung) richtet. Daher hat sie - auch wenn sie die Ware einer deutschen Firma „geliefert“ hat - den Umsatz in Österreich ausgeführt, weil die Ware letztendlich in Österreich dem Endabnehmer (T., Steyr, Ö) ausgehändigt wurde. Die Beurteilung des letzten Umsatzes in der Reihe ist nicht verfahrensgegenständlich.

Da somit die Bf. - wie die belangte Behörde zu Recht vermeint – einen steuerbaren und auch steuerpflichtigen Inlandsumsatz ausgeführt hat, findet die Erstattungsverordnung keine Anwendung, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

### **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.

Graz, am 8. August 2017