



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch Steuerberatung, vom 21. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. Juli 2011 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für 10-12/2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (BW) handelt es sich um ein deutsches Unternehmen, welches für den Zeitraum 10-12/2010 elektronisch einen Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen beim Finanzamt Graz-Stadt aus einer Rechnung mit einem Vorsteuerbetrag von € 4.263,72 einbrachte. Dabei ging es um die Lieferung eines Gegenstandes (Y.) am 28.10.2010 durch die Firma XY GmbH, Ort1, an die BW. Die Warenbewegung erfolgte im Rahmen eines Reihengeschäftes direkt von Österreich an den Kunden der BW in die Schweiz. Veranlasser der Versendung war die BW.

Mit Bescheid vom 18.7.2011 wurde die Erstattung mit Null festgesetzt, also im Ergebnis der Antrag abgewiesen und begründend ausgeführt: Gemäß Art. 5 der 8.MwStRL der EU sei das Vorsteuererstattungsverfahren nicht auf Lieferungen von Gegenständen anwendbar, welche steuerfrei sind oder nach Art. 15 Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreit sein könnten.

Da es sich im vorliegenden Fall um eine steuerfreie Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG) handle, könne

eine Vergütung der Vorsteuer im Vorsteuererstattungsverfahren nicht erfolgen.

Der Unternehmer müsse sich an den Rechnungsaussteller wenden, der die Rechnung berichtigen und die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer an den Unternehmer zurückzahlen müsse.

Dagegen wurde mit 21.7.2011 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben und ausgeführt: wie bereits ausgeführt, handle es sich um ein Reihengeschäft. Zentrales Merkmal eines Reihengeschäftes sei das Vorliegen nur einer Lieferung mit Warenbewegung, die restlichen Lieferungen seien solche ohne Warenbewegung. Die Zuordnung der Warenbewegung erfolge zum Veranlasser des Transports. Dies sei die BW, vergleiche die beigegefügte Rechnung des Spediteurs an die BW. Nur die Lieferung mit Warenbewegung könne eine steuerfreie Ausfuhrlieferung sein.

Bei der hier zu beurteilenden Lieferung handle es sich um die „ruhende“ Lieferung, bei der es mangels Warenbewegung keine steuerfreie Ausfuhr gäbe. Der Lieferort liege bei Beginn der Lieferung in Österreich, die Lieferung sei in Österreich steuerbar und steuerpflichtig und die Umsatzsteuer somit zu Recht ausgewiesen.

Es werde daher beantragt, dem Vergütungsantrag zu entsprechen.

Das Finanzamt erließ mit 4.8.2011 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Die Warenbewegung (bewegte Lieferung) an die schweizer Firma A. beginne in Österreich. Leistungsort der bewegten Lieferung sei gem. [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) der Abgangsort. In diesem Fall sei dies Österreich. Da jedoch die Ware in die Schweiz gelange, handle es sich um eine steuerfreie Ausfuhrlieferung. Somit unterliege die Maschinenlieferung nicht der österreichischen Umsatzsteuer. Wäre die Maschine nach Deutschland geliefert worden (durch die Spedition), dann wäre Abgangsort Österreich, jedoch wäre die Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung zu behandeln. Somit wäre in beiden Fällen keine österreichische Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Der Erstattungszeitraum dürfe nicht mehr als ein Kalenderjahr und nicht weniger als drei Kalendermonate betragen. Der Erstattungsantrag sei nach Ablauf des Erstattungszeitraumes einzubringen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die steuerliche Vertretung der BW aus, die Begründung zum Erstattungszeitraum sei nicht nachvollziehbar. Sie passe auch nicht zur weiteren Begründung, dass die Umsatzsteuer auf der betreffenden Rechnung zu Unrecht ausgewiesen wäre.

Der Antrag sei für 10-12/2010 gestellt worden. Die Rechnung sei vom 29.10.2010, die Lieferung sei am 28.10.2010 erfolgt. Beides liege im beantragten Zeitraum und sei der Antrag am 9.6.2011, und damit nach Ablauf des Erstattungszeitraumes beim deutschen Bundeszen-

tralamt für Steuern online gestellt worden.

Die weitere Begründung berücksichtige nicht, dass es sich um ein Reihengeschäft handle. es sei richtig, dass die Warenbewegung in Österreich beginne, es sei falsch, dass sie an die schweizer Firma A. gehe (wohl gemeint: schweizer Firma AB GmbH).

Das Reihengeschäft stelle sich wie folgt dar:

Erste Lieferung: XY GmbH Österreich an die BW.

Zweite Lieferung: BW an AB GmbH Schweiz.

Warenbewegung direkt vom ersten Lieferanten in Österreich an den letzten Abnehmer in der Schweiz.

Veranlasser des Transports war die BW (zweiter Lieferant in der Kette).

Zuordnungen: erste Lieferung = Lieferung ohne Warenbewegung, zweite Lieferung = Lieferung mit Warenbewegung.

Zu beurteilende Lieferung = die erste (ruhende) Lieferung.

Die Begründung, dass der Abgangsort Österreich sei, die Ware jedoch in die Schweiz gelange und es sich um eine steuerfreie Ausfuhrlieferung handle, wäre dann richtig, wenn hier die Lieferung mit der zugeordneten Warenbewegung zu beurteilen wäre.

Es sei aber hier zu beurteilen die Lieferung des ersten an den zweiten Unternehmer in der Lieferkette, nämlich die Lieferung der Fa. XY GmbH an die BW. Die Fa. XY GmbH sei nicht Veranlasser der Warenbewegung, ihr sei deshalb die ruhende Lieferung innerhalb des Reihengeschäftes zuzuordnen. Und bei der ruhenden Lieferung könne es keine Ausfuhr- oder innergemeinschaftliche Lieferung geben, weil ihr gerade das Merkmal der Warenbewegung von einem Land in ein anderes fehle! Deshalb sei die österreichische Umsatzsteuer zu Recht ausgewiesen.

Sollte die Finanzbehörde dennoch auf der Ablehnung bestehen, werde gebeten zu bestätigen, dass eine Rechnungsberichtigung durch die Rechnungsausstellerin notwendig sei, damit diese die bezahlte österreichische Umsatzsteuer an die BW zu erstatten habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der berufungsgegenständlichen Rechnung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die BW hat bei der Fa. XY GmbH in Österreich einen Gegenstand gekauft. Die Lieferung des Gegenstandes (Y.) erfolgte direkt von Österreich an den Kunden der BW, die Fa. AB GmbH in der Schweiz, wobei die Spedition, welche den Gegenstand beförderte, von der BW mit der Lieferung in die Schweiz beauftragt wurde. Die BW ist demnach als Abholende zu werten, bzw. diejenige, welche die Beförderung in die Schweiz in Auftrag gegeben hat.

Damit liegt in sachverhältnismäßiger Hinsicht ein Reihengeschäft vor: über einen Liefergegenstand wurden mehrere Umsatzgeschäfte abgeschlossen, die Warenbewegung erfolgte nur einmal, nämlich vom ersten Lieferer (im Auftrag des mittleren Unternehmers) an den letzten Abnehmer.

Gemäß [§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

[§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) lautet: 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 an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

[§ 6 Abs. 1 UStG 1994](#) (Steuerbefreiungen): Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: 1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7) und die Lohnveredlungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8). ... ..

[§ 7 UStG 1994](#) (Ausfuhrlieferung) lautet:

Abs. 1: Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) liegt vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder
2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle.

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.

Seit 1997 müssen die Rechtsfolgen von Reihengeschäften aus den allgemeinen Vorschriften des UStG abgeleitet werden. Zu beachten ist dabei, dass es sich bei Lieferungen in der Reihe gedanklich um mehrere Lieferungen handelt, die zeitlich hintereinander stattfinden, wobei der Ort der einzelnen Umsätze jeweils für sich bestimmt werden muss. Dabei kann nach herrschender Meinung nur für einen Umsatz in der Reihe die Ortsbestimmung nach [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) (Beförderungs- oder Versendungslieferung) in Betracht kommen (Tumpel, UR 2004, 518); üblicherweise wird diese Lieferung als die „bewegte Lieferung“ oder „Transport-

lieferung“ bezeichnet, die anderen Lieferungen als „ruhende Lieferungen“. Die der bewegten Lieferung vorangehenden Lieferungen werden ebenfalls am Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung getätigt, die nachfolgenden Lieferungen werden am Ort des Endes der Beförderung oder Versendung (Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht nach Abs. 7) ausgeführt. Demnach ist bei Reihengeschäften zuerst zu bestimmen, welches die bewegte Lieferung ist, weil sich daraus die Rechtsfolgen für die anderen Lieferungen ergeben. Von Bedeutung ist dabei die Neufassung des [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) durch das StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, für die Fälle, in denen der Abnehmer den Gegenstand des Reihengeschäftes bei dem Vorlieferanten abholt und ihn zu einem nachfolgenden Unternehmer befördert (oder versendet).

Während bis dahin die Beförderung/Versendung dem Umsatz **des** abholenden Unternehmers zuzurechnen war (dieser tätigte somit die „bewegte Lieferung“), ist nach der Neufassung die Beförderung/Versendung zwingend dem Umsatz **an den** abholenden Unternehmer zuzurechnen (vgl. 1766 BlgNR 20. GP, 66). Ein Wahlrecht, wem die bewegte Lieferung zuzurechnen ist (so § 3 Abs. 6 Satz 6 dUStG), kennt das österreichische UStG nicht (Scheiner / Caganeck, ÖStZ 1999, 410 f). Auf die Frage, zwischen welchen Beteiligten eine innergemeinschaftliche Lieferung stattfindet, hat die Neuregelung keinen Einfluss (nach Beiser, RdW 2000, 508 entspricht § 3 Abs. 8 neue Fassung zwingendem Unionsrecht, weshalb die dort angeordneten Rechtsfolgen bereits seit 1995 Gültigkeit hätten) (vgl. Ruppe / Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 54).

Damit ist die Lieferung der Firma XY GmbH an die BW (= an den Abholenden) als die bewegte Lieferung iSd [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) zu werten, welche nach § 7 Abs. 1 Z 2 (die BW ist ein ausländischer Abnehmer, welcher den Gegenstand in das Drittland befördert oder versendet hat) iVm [§ 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) steuerfrei ist.

Auch der EuGH hat in der Rechtssache „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 (vgl. Ruppe / Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 56).

Diese Grundaussagen des EuGH gelten nicht nur für die Bestimmung des Lieferortes im Fall von innergemeinschaftlichen (ig) Lieferungen, sondern auch für solche mit Drittlandsbezug (vgl. Ruppe / Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 57). Entscheidend ist die Bestimmung jener Lieferung, die als bewegte Lieferung gilt.

Anhaltspunkte für die Zurechnung der (ig) Beförderung bei Transport durch den mittleren Unternehmer ergeben sich aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache „Euro Tyre Holding BV“

(16.12.2010, Rs C-430/09). Nach Auffassung des EuGH ist entscheidend, wo und wann der Ersterwerber dem Zweiterwerber die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft. Erwirbt der Zweiterwerber die Verfügungsmacht erst im Bestimmungsland, ist die erste Lieferung die bewegte; wird ihm die Verfügungsmacht bereits vor Beginn der Beförderung verschafft, ist die zweite Lieferung die bewegte (vgl. Ruppe / Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 59). Nach dem Sachverhalt hat die BW die Beförderung an ihren Abnehmer aus der (und in die) Schweiz veranlasst und die Verfügungsmacht am gelieferten Gegenstand ist an den schweizer Abnehmer erst in der Schweiz verschafft worden.

Die berufungsgegenständliche Rechnung ist demnach seitens des Rechnungsausstellers hinsichtlich der Umsatzsteuer zu berichtigen, im Vorsteuererstattungsverfahren kann diese Umsatzsteuer nicht erstattet werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 28. Oktober 2013