

GZ. RV/0042-G/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mentor Treuhand- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 8-12/2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine deutsche GmbH, die Großhandel und Montage von Leuchten und Decken betreibt, erbrachte gegenüber der österreichischen D. GmbH Montageleistungen. Es wurden

Elektroinstallationen, Trocken- und Fußbodenbauleistungen und Leuchtenmontagen erbracht. Das Material wurde teilweise aus Deutschland mitgebracht sowie von österreichischen Auslieferungslagern deutscher Unternehmen bezogen. Weiters wurden im Vorhalteverfahren die ausgestellten Ausgangsrechnungen abschriftlich vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass keine Vorsteuer in Rechnung gestellt wurde und der Leistungsempfänger für die Abführung der Umsatzsteuer hafte. Mit Antrag vom 7. März 2003, eingelangt beim Finanzamt am 10. März 2003, begehrte sie die Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer und erklärte nur Leistungen (Reverse-Charge-Umsätze) bewirkt zu haben, bei denen lediglich der Empfänger die Steuer zu entrichten habe.

Im angefochtenen Bescheid vertrat das Finanzamt die Rechtsauffassung, die Bw. habe dem Grunde nach Umsätze aus sonstigen Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stünden, (§ 3a Abs. 6 UStG) erbracht. Sie hätte jedoch die Möglichkeit die Ausgangsrechnungen mit Umsatzsteuerausweis zu berichtigen, um im Veranlagungsverfahren die Vorsteuern geltend machen zu können. In ihrer Berufung vertrat die Bw. die Rechtsansicht, sie habe die Rechnung entsprechend den Bestimmungen des § 13b dUStG, die ihres Erachtens nach der EU-Verordnung in allen Mitgliedsstaaten anzuwenden sei, mit dem Zusatz auf der Rechnung ausgestellt, dass der Leistungsempfänger für die Abführung der Umsatzsteuer hafte; daher sei eine Rechnungsberichtigung, um in den Genuss des Vorsteuerabzuges zu gelangen, nicht notwendig. Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, die Bw. habe von der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. Nr. 800/1974 Gebrauch gemacht, welche jedoch einen Vorsteuerabzug ausschließe und auf die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung. In ihrem Vorlageantrag monierte die Bw., dass ihr die vom Finanzamt zitierte Verordnung "800/1974" nicht bekannt sei und sie sich jedoch die Nachversteuerung vorbehalten werde. In ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 8. Jänner 2004 führte sie aus, ihres Erachtens habe die Sechste Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern in Österreich Anwendung zu finden, weshalb ihre Rechnungen entsprechend ausgestellt wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an

Unternehmer, 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 und 3 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 und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
4. nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterlegen haben, ausgeführt hat.

Der § 19 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. Nr. 144/2001 lautet im maßgeblichen Zeitraum – gültig bis 31.12.2003 - wie folgt:

"§ 19 Abs. 1: Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung. Bei den im § 3a Abs. 10 genannten Leistungen sowie bei Vermittlungsleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn - der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und - der Leistungsempfänger Unternehmer ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer."

Art. 21 Abs. 1 lit. a, b und c Richtlinie 77/388/EWG, ABI. Nr. L 145/1 (kurz: 6. EG-RL) lautet im maßgeblichen Zeitraum wie folgt:

"Abs. 1: Im inneren Anwendungsbereich schuldet die Mehrwertsteuer:

lit. a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der unter den Buchstaben b) und c) genannten Fälle. Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt bzw. erbracht, so können die Mitgliedstaaten gemäß den von ihnen festgelegten Bedingungen vorsehen, dass der Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen bzw. der steuerpflichtigen Dienstleistung die Steuer schuldet;

lit. b) der steuerpflichtige Empfänger einer in Art. 9 Absatz 2 Buchstabe e genannten Dienstleistung oder der Empfänger einer in Art. 28b Teile C, D, E und F genannten

Dienstleistungen, der im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist, wenn die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

lit. c) der Empfänger der Lieferung, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- *Der steuerpflichtige Umsatz ist eine Lieferung von Gegenständen nach Maßgabe des Artikels 28c Teil E Absatz 3;*
- *Der Empfänger dieser Lieferung ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person, die im Inland zur Mehrwertsteuer erfasst ist;*
- *Die von dem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht Art. 22 Abs. 3.*

Die Mitgliedstaaten können jedoch eine Ausnahme von dieser Verpflichtung für den Fall vorsehen, dass ein nicht im Inland lebender Steuerpflichtiger in diesem Land einen Steuervertreter hat;"

Die Richtlinie sieht somit folgende Fälle des Überganges der Steuerschuld vor:

- Eine Leistung wird von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt (Art. 21 Abs. 1 lit. a zweiter Unterabsatz 6. EG-RL (**fakultativ**)
- Eine Katalogleistung wird von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen an einen steuerpflichtigen Empfänger bewirkt (Art. 21 Abs. 1 lit. b 6. EG-RL) (zwingend)
- Eine im Art. 3a UStG 1994 genannte Leistung wird von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen an einem Empfänger bewirkt, der im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist (Art. 21 Abs. 1 lit. b 6. EG-RL) (zwingend)
- Eine Lieferung im Rahmen des Dreiecksgeschäftes wird vom Erwerber an einen anderen Steuerpflichtigen oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person, die im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist, erbracht (Art. 21 Abs. 1 lit. c 6. EG-RL) (zwingend)

(vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 19 Abs. 1a, Anm. 2, Ruppe, UStG 1994², § 19, Tz. 6). Im Gegensatz dazu sieht der von der Bw. zitierte im gegenständlichen Rechtsbereich nicht anzuwendende § 13b dUStG (mit Wirkung ab 1.1.2002) den Übergang der Steuerschuld nicht nur in den verpflichtenden Fällen (Katalogleistung, sonstige Leistungen im Binnenmarkt und Dreiecksgeschäft), sondern darüber hinaus bei

sämtlichen sonstigen Leistungen und Werklieferungen ausländischer Unternehmer vor. Bis dahin galt in Deutschland das Abzugsverfahren, wonach der Leistungsempfänger, soweit er Unternehmer war oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts war, verpflichtet war, bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer von der Gegenleistung die Steuer einzubehalten. Gemäß § 52 Abs. 2 dUStDV war der Leistungsempfänger jedoch dann nicht verpflichtet, die Steuer für die Leistung des Unternehmers einzubehalten und abzuführen, wenn der (leistende) Unternehmer keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Vorsteuer erteilt hat und der Leistungsempfänger im Falle des gesonderten Ausweises der Steuer den Vorsteuerabzug hinsichtlich dieser Steuer voll in Anspruch nehmen hätte können (sogenannte "Nullregelung") (vgl.

Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 19 Abs. 1a, Anm. 7 und 8). Abgesehen davon, dass Österreich auf Grund der 6. EG-RL nicht verpflichtet war eine vergleichbare Bestimmung für Werklieferungen (Übergang der Steuerschuld) einzuführen, ist die - bereits vom Finanzamt zitierte – Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 11. Dezember 1974, BGBl. Nr. 800/1974, welche eine vergleichbare Vorgangsweise für Lieferungen und sonstige Leistungen ausländischer Unternehmer unter den in § 1 Abs. 1 Z 1-3 angeführten Bedingungen ähnlich der § 52 Abs. 2 dUStDV vorsieht, im Unterschied zur deutschen Regelung aber vorsteuerabzugsausschließend (vgl. § 1 Abs. 2 VO).

Da die von der Bw. bewirkten Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht unter die Reverse-Charge-Regelung des § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 subsumiert werden konnten, waren die Voraussetzungen für das Erstattungsverfahren nach der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 (§ 1 Abs. 1 Z 3) nicht erfüllt. Im Falle der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach der VO BGBl. Nr. 800/1974, die auch konkludent durch Nichtausstellen von Rechnungen mit Steuerausweis in Anspruch genommen werden kann, sind die mit den befreiten Umsätzen im Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht abzugsfähig.

Zusammenfassend hat die Überprüfung der österreichischen Rechtslage insbesondere des § 19 Abs. 1 UStG 1994 und der Verordnungen des BMF BGBl. Nr. 800/1977 und BGBl. Nr. 279/1995 keine Inkompatibilität mit den maßgebenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts insbesondere des Art. 21 6. EG-RL ergeben. Im Übrigen darf nicht übersehen werden, dass gerade die EG-Richtlinien zwar für jeden Staat hinsichtlich der zu erreichenden Ziele verbindlich sind, die Wahl der Form und der Mittel der Umsetzung den Mitgliedstaaten überlassen bleibt (vgl. Ruppe, UStG 1994², Einf. 22). Daher ist es - wie bereits ausgeführt - nach der Bestimmung des Art. 21 Abs. 1 lit. a zweiter Unterabsatz 6. EG-RL den

Mitgliedstaaten anheim gestellt, für nicht im Inland ansässige Unternehmer Erleichterungen vorzusehen.

Abschließend erlaubt sich der unabhängige Finanzsenat darauf hinzuweisen, dass sich die österreichische Rechtslage für Umsätze und Sachverhalte, die nach dem 31. Dezember 2003 ausgeführt werden bzw. sich ereignen, ab 1. Jänner 2004 geändert hat (§ 28 Abs. 2 Z 5 UStG 1994).

§ 19 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 134/2003 lautet - gültig ab **1. Jänner 2004** - wie folgt:

*"§ 19 Abs. 1 Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung. Bei **sonstigen Leistungen und bei Werklieferungen** wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn - der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und - der Leistungsempfänger Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer."*

Mit der Ausweitung des Reverse-Charge-Systems auf alle sonstigen Leistungen und Werklieferungen, die von ausländischen Unternehmern erbracht werden, wurde durch die Verordnung BGBl. II Nr. 584/2003 die (unechte) Steuerbefreiung nach der VO BGBl. Nr. 800/1974 ab **1.1.2004** - außer bei Reihengeschäften mit drei Unternehmern - abgeschafft (vgl. Olip-Wiesinger, SWK 2004, S 266). Damit erscheint die **neue** österreichische Rechtslage hinsichtlich der sonstigen Leistungen und Werklieferungen (vgl. § 13b Abs. 1 Z 1 dUStG) der in Deutschland geltenden weitgehend vergleichbar.

Graz, 16.4.2004