



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Erzeugung von Stahlgittermasten, Italien, vertreten durch Petsch, Frosch & Klein, Rechtsanwälte, 1010 Wien, Eschenbachgasse 11, vom 3. Juli 2003 und 14. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Juni 2003 und 11. Jänner 2005 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für die Kalendermonate Juni bis August 2001 und April bis Juni 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat den Antrag auf Erstattung von Vorsteuern für die Kalendermonate Juni bis August 2001 mit der Begründung, dass steuerbare Umsätze in Österreich getätigt worden seien, abgewiesen. Da die Berufungswerberin (Bw.) trotz Aufforderung ihre Umsätze nicht durch Abgabe einer Umsatzsteuererklärung bekannt gegeben habe, gehe das Finanzamt davon aus, dass sie von der Verordnung des BM Finanzen über die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen ausländischer Unternehmer, BGBl. Nr. 800/1974, der zufolge § 1 Abs. 2 das Recht auf Abzug der damit verbundenen Vorsteuern entfalle, Gebrauch gemacht habe. Der Antrag auf Erstattung von Vorsteuern für die Kalendermonate April bis Juni 2002 wurde mit dem Hinweis auf die ausführliche Begründung der das Erstattungsverfahren 2001 betreffenden Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2004, wonach infolge steuerbarer Umsätze im Inland die Vorsteuererstattung gemäß Verordnung des BM Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern

an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995, ausgeschlossen sei, abgewiesen.

In den dagegen eingebrachten, in der Begründung völlig gleichlautenden Berufungen hat die Bw. im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Sie habe in den Streitjahren keine steuerbaren Umsätze in Österreich getätigt, sondern verschiedene Konstruktionsteile von Italien an den österreichischen Endabnehmer geliefert und diese auf dessen Wunsch in Österreich bei der Firma P.L. GmbH verzinkt. Der Auftrag zur Bearbeitung (Verzinken) der Konstruktionsteile in Österreich sei diesem Unternehmen direkt vom österreichischen Endabnehmer erteilt worden, wobei die Bw. mit diesem die Übernahme der Kosten für die Bearbeitung vereinbart hätte. Es sei daher schon aus diesem Grund der geschuldete Gegenstand in seiner konkreten Marktgängigkeit von Italien nach Österreich geliefert worden.

Durch das Verzinken sollte eine Korrosion der von ihr gelieferten Konstruktionsteile verhindert werden bzw. habe der Zink lediglich die Funktion eines Anstriches bzw. einer Abdichtung. Der Zink sei daher schon aus diesem Grund nicht als Hauptstoff zu sehen. Im Übrigen sei anzuführen, dass die an den österreichischen Endabnehmer gelieferten und dann verzinkten Konstruktionsteile vor der Verzinkung über 100 Tonnen gewogen hätten. Auch aus diesem Grund seien die gelieferten Konstruktionsteile und nicht der Zink der Hauptstoff. Beim Zink handle es sich bestenfalls um einen unwesentlichen Nebenstoff, sodass eine Direktlieferung (Verbringung der Konstruktionsteile von Italien nach Österreich als Hauptstoff) vorliege. Es sei lediglich der von ihr gelieferte Hauptstoff geringfügig bearbeitet worden und es sei daher kein neuer Gegenstand nach der Verkehrsauffassung entstanden.

Im Übrigen sei anzumerken, dass lediglich die von der Firma P.L. GmbH ausgestellten Rechnungen das Verzinken betreffen, während den übrigen Rechnungen die Lieferung von Konstruktionsteilen, die von der Bw. an den österreichischen Endabnehmer weiterveräußert worden seien, zugrunde liegen würde. Diese Vorsteuern seien daher in jedem Fall zu erstatten.

Die hinsichtlich des Erstattungszeitraumes Juni bis August 2001 erlassene abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Das Vorsteuererstattungsverfahren nach der VO BGBl. Nr. 279/1995 sei nur dann anwendbar, wenn der Unternehmer im Inland keine bzw. nur bestimmte Umsätze im Sinne des § 1 der Verordnung erzielt habe. Durch das Verzinken der von der Bw. gelieferten Teile seien Gegenstände anderer Marktgängigkeit entstanden, da eben unverzinkte Metallteile eine

andere Marktgängigkeit hätten als dieselben Teile in verzinkter Ausführung. Dabei sei es völlig gleichgültig, ob das Verzinken der Teile aus eigenen Erwägungen oder über Verlangen des Kunden veranlasst worden sei. Maßgeblich sei nur, wer der Leistungsempfänger ist. Da die Rechnungslegung für die Verzinkung an die Bw. erfolgt sei, stehe für die Abgabenbehörde fest, dass sie auch Empfänger dieser Leistung gewesen sei. Es sei in diesem Zusammenhang ebenso unerheblich, ob das zum Verzinken verwendete Material als Haupt- oder Nebenstoff anzusehen ist. Diese Frage wäre allenfalls für die Einordnung als Werklieferung oder Werkleistung relevant, was im vorliegenden Fall aber nicht von Relevanz sei. Fest stehe, dass durch das Verzinken ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit entstanden sei und dass durch den Versand der fertig verzinkten Teile direkt an den Endabnehmer die Verfügungsmacht über die so veränderte Ware diesem im Inland verschafft worden sei.

Aber auch schon allein durch den Zukauf von Konstruktionsteilen von den Firmen M.A. GmbH und G.G. GmbH & CoKG sowie die unmittelbare Weiterlieferung dieser Teile von diesen Firmen an den Endabnehmer seien Umsätze im Inland erzielt worden, da sich die Ware zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Endabnehmer ja im Inland befunden habe. Die Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens sei allein schon durch diese Umsätze ausgeschlossen.

Allerdings bedeute der Ausschluss des Erstattungsverfahrens nicht zwingend, dass die Vorsteuer nicht abgezogen werden könne. Der Vorsteuerabzug könne diesfalls aber nur im Rahmen eines Umsatzsteuerveranlagungsverfahrens erfolgen. Für die Durchführung des Veranlagungsverfahrens sei aber – im Gegensatz zum Erstattungsverfahren – das Vorliegen von Inlandsumsätzen im betreffenden Veranlagungszeitraum sehr wohl erforderlich. Außerdem dürften die betreffenden Vorsteuerbeträge nicht im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen stehen, dh. es dürfte nicht die VO BGBl. Nr. 800/1974 (unechte Umsatzsteuerbefreiung) angewendet worden sein.

Dagegen hat die Bw. unter Hinweis auf ihr Vorbringen in der Berufungsschrift vom 3. Juli 2003 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM 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.

Zufolge § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Als Bearbeitung oder Verarbeitung gilt jede Behandlung des Gegenstandes, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit) entsteht (§ 3 Abs. 6 UStG 1994).

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 (§ 3 Abs. 8 UStG 1994).

Erteilt der Lieferer den Auftrag zur Be- oder Verarbeitung liegt der Liefergegenstand erst nach der Be- oder Verarbeitung vor (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, Anm. 14 zu Art. 7).

Die Lieferungen oder sonstigen Leistungen, für die ein Vorsteuerabzug (Vorsteuererstattung) geltend gemacht wird, müssen für das Unternehmen des Abzugsberechtigten ausgeführt worden sein.

Die Entscheidung, ob der Unternehmer die Leistung "für sein Unternehmen" erhalten hat, setzt vorrangig die Entscheidung voraus, dass der Unternehmer tatsächlich Empfänger des Leistungsbezugs gewesen ist.

"Für sein Unternehmen" bedeutet

1. dass nur derjenige die Vorsteuer abziehen kann, der Empfänger der Leistung ist, und
2. dass die Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers bewirkt werden muss.

Die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 lässt offen, welche Umstände für die Bestimmung der Person des Leistungsempfängers maßgebend sind. Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgen der zivilrechtlichen Betrachtung und bestimmen die Person des Leistungsempfängers nach der schuldrechtlichen Anspruchslage. Leistungsempfänger ist, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist. Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 13.9.1984, BStBl 1985 II S 21). Leistungsempfänger ist somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, Anm. 176 bis 182 zu § 12).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte den Berufungen aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Soweit die Vorsteuern aus Leistungen der Firma P.L. GmbH – Feuerverzinkung von diversen Konstruktionsteilen für Mastfüße und Maste, diversen Blechen und Gelenken – resultieren, ist eingangs festzustellen, dass die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach die Bw. diesbezüglich umsatzsteuerrechtlicher Leistungsempfänger sei, im Vorlageantrag unwidersprochen geblieben und damit jedenfalls unbestritten sind. Überdies ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass die diesbezüglichen Rechnungen an die Bw. adressiert sind und auch einen Hinweis auf deren Bestellung enthalten. Schlussendlich gibt sie durch Einreichung der Erstattungsanträge doch selbst zu erkennen, dass sie der anspruchsberechtigte Unternehmer im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist.

Die Rechtsansicht, wonach die – gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 mit Beginn der Versendung in Italien – an den Abnehmer in Österreich gelieferten Konstruktionsteile aus Metall durch die im Auftrag der Bw. erfolgte Feuerverzinkung lediglich geringfügig bearbeitet worden wären, weshalb daraus nach der Verkehrsauffassung kein neuer Gegenstand entstanden sei, vermag der unabhängige Finanzsenat aus nachstehenden Erwägungen nicht zu teilen:

Die Frage der Änderung der Marktgängigkeit wird durch die allgemeine Auffassung der beteiligten Wirtschaftszweige, vor allem der Abnehmer bestimmt. Unter Verkehrsauffassung

ist die Auffassung einer Mehrheit urteilsfähiger (vernünftig denkender) persönlich unbeteiligter und verständiger Menschen zu verstehen (vgl. Kolacny-Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994, Wien 2005, Anm 19 zu § 3).

Die Bw. betont in diesem Zusammenhang zutreffend, dass durch das Verzinken die Korrosion der von ihr gelieferten Konstruktionsteile verhindert werden soll. "Feuerverzinkung zeichnet sich unter anderem durch ein hohes Maß an Zuverlässigkeit, Langlebigkeit und Wirtschaftlichkeit aus und bietet darüber hinaus einen optimalen Schutz vor Umwelteinflüssen über Generationen hinweg. Sie ersparen sich damit neben einer Menge Arbeit und Ärger auch das regelmäßige Entrosten und Nachstreichen. Zweifellos eine Reihe von Vorteilen, die auch Sie davon überzeugen werden, dass Feuerverzinkung in Sachen Korrosionsschutz die erste Wahl sein muss" (vgl. Homepage der Firma P.L. GmbH). Damit bedarf es wohl keiner weiteren Ausführungen über die technische und wirtschaftliche Zweckmäßigkeit dieses Korrosionsschutzsystems. Dass durch den Vorgang der Feuerverzinkung Gegenstände anderer Marktgängigkeit, vor allem aus der Sicht des Abnehmers entstehen, versteht sich demnach wohl von selbst und bedarf keiner weiteren Begründung.

In diesem Sinne auch Rz 53 zu § 3 Abs. 4 UStG 1993 in Plückebaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz, Band II/2, wonach bei der sog. Feuerverzinkung beigelegelter Eisen(blech)erzeugnisse (zB Wannen, Eimer, Gießkannen) die vom Werkunternehmer erzeugte äußerste Zinkauflage nicht bloßer Neben- sondern Hauptstoff ist; der Werkunternehmer erbringt eine Werklieferung (vgl. BFH 19.1.1961, V 160/58 in BStBl. 61/112).

Da, wie eingangs dargestellt, die Bw. den Auftrag zur Bearbeitung der diversen, von Italien nach Österreich verbrachten Konstruktionsteile im Wege der Feuerverzinkung erteilt hat, liegen die Liefergegenstände "diverse verzinkte Konstruktionsteile" erst nach der Bearbeitung durch die Firma P.L. GmbH vor. Somit bestimmt sich der Lieferort der derart bearbeiteten Konstruktionsteile nach § 3 Abs. 8 UStG nach der Betriebsstätte des Werkunternehmers, von der aus sie zum Abnehmer der Bw. befördert oder versendet werden. Da sich diese in Österreich befindet, hat die Bw. steuerbare Inlandslieferungen getätigt, was die Anwendbarkeit der Erstattungsverordnung jedenfalls ausschließt.

Den von den inländischen Firmen G.G. GmbH & CoKG und M.A. GmbH an die Bw. adressierten Rechnungen vom 12. Juli 2001 und 24. Mai 2002 bzw. 20. September 2001 liegen Lieferungen von Sicherheitssteigsprossen sowie Rundmuttern und Splinte zugrunde, die von der Bw. an ihren inländischen Abnehmer im Wege einer steuerbaren Inlandslieferung geliefert worden

sind, was wie vorhin ausführlich begründet worden ist, die Geltendmachung von Vorsteuern im Erstattungsverfahren ausschließt.

Bezüglich der Rechnung der Firma M.A. GmbH vom 20. September 2001 ist darüber hinaus zu bemerken, dass die Erstattung der Vorsteuer in Höhe von € 263,50 im Rahmen des gegenständlichen Erstattungsantrages für die Kalendermonate Juni bis August 2001 bereits auf Grund des Rechnungsausstellungsdatums zum Scheitern verurteilt ist. Denn die Vorsteuerrückerstattung richtet sich bezüglich der Erstattungsfähigkeit von Vorsteuern mangels Sonderbestimmung in der Verordnung nach den allgemeinen Regelungen zum Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994. Die Vorsteuerbeträge "fallen" im Sinne des § 20 Abs. 2 UStG 1994 in jenen Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum bzw. Erstattungszeitraum), in dem sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Das ist bei der Vorsteuer für Vorleistungen dann der Fall, wenn die Leistung erbracht ist und der Unternehmer über eine mehrwertsteuertaugliche Rechnung verfügt.

Es besteht bezüglich des Zeitpunktes der Vornahme des Vorsteuerabzuges grundsätzlich Einigkeit in Lehre und Rechtsprechung dahin, dass dem Datum der Rechnungsausstellung im Normalfall die entscheidende Bedeutung beizumessen ist (vgl. UFSG 3.9.2003, RV/0130-G/03 und UFSG 23.10.2003, RV/0257-G/03 sowie die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Somit kann die Vorsteuer aus der Rechnung vom 20. September 2001 auf Grund des für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges (der Vorsteuererstattung) maßgeblichen Rechnungsausstellungsdatums keinesfalls im zeitlich vorangegangenen Erstattungszeitraum Juni bis August 2001 geltend gemacht werden. Vielmehr bleibt die Geltendmachung dieses Vorsteuerbetrages einem, auch den Kalendermonat September umfassenden Erstattungsantrag der Folgemonate vorbehalten.

Zu den lediglich informativen Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung bezüglich des Umsatzsteuerveranlagungsverfahrens und zur Problematik der unechten Steuerbefreiung bei Inanspruchnahme der VO BGBl. Nr. 800/1974 erübrigen sich im Rahmen dieses Verfahrens nähere Ausführungen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 24. Oktober 2005