

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KES, vom 5. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. Februar 2003 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für 1-12/ 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag (U 5) vom 10. Juni 2002, beim Finanzamt eingelangt am 14. Juni, begehrte die Berufungserwerberin (Bw.), ein in Polen ansässiges Unternehmen, die Erstattung von Vorsteuern für den Zeitraum 1-12/2001 in Höhe von ATS 90.559,76, die im Rahmen der Erbringung von Werklieferungen/-leistungen in Österreich angefallen seien. Die Bw. habe eine in Polen gefertigte Lüftungsanlage geliefert, die vor Ort mit eigenem Personal montiert worden sei. Dabei seien im Wesentlichen Kosten für Übernachtungen, Montagematerial sowie für Stapler-, Container- und Gerüstmiete angefallen, für die der Bw. Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei.

Das Finanzamt ging auf Grund dieser Angaben von steuerbaren und –pflichtigen Werkleistungen der Bw. in Österreich aus. Daher seien die beantragten Vorsteuern nicht im Erstattungsweg, sonder im Veranlagungsverfahren zu gewähren.

In der Berufung wurde vorgebracht, dass im Jahr 2001 keine umsatzsteuerbehafteten Rechnungen nach Österreich gestellt worden seien, daher könne auch keine Umsatzsteuererklärung abgegeben werden. Sämtliche Rechnungen seien von Polen direkt an eine Firma in Deutschland gestellt worden, ohne deutsche oder österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen zu haben.

In der Berufungsvorentscheidung (BVE) führte das Finanzamt aus, die Bw. habe im Auftrag der Leistungsempfängerin eine Lüftungsanlage nach Steyr geliefert und dort montiert. Habe der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und verwende er hiebei Stoffe, die er selbst beschafft habe, so sei die Leistung als Lieferung anzusehen, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handle (Werklieferung iSd § 3 Abs. 4 UStG 1994).

Bei Werklieferungen könne die Verfügungsmacht erst mit Übergabe des fertigen Werkes verschafft werden. Der Zeitpunkt der Lieferung sei somit der Zeitpunkt, an dem die Verfügungsmacht über das fertige Werk übertragen werde; der Ort der Lieferung liege dort, wo die Verfügungsmacht über das gesamte Werk übertragen werde.

Ein in Österreich steuerbarer und steuerpflichtige Umsatz sei insbesondere dann gegeben, wenn ein von einem ausländischen Unternehmer oder in dessen Auftrag von einem Dritten nach Österreich gelieferter Gegenstand mit Grund und Boden verbunden, in eine Gesamtanlage eingebaut oder auf einen bereits vorhandenen Maschinensatz abgestimmt werde. Das gleiche gelte, wenn der ausländische Lieferer im Inland einbauten, Umbauten und Anbauten bei Maschinen, sowie Reparaturen vornehme oder vornehmen lasse.

Kein steuerbarer Umsatz in Österreich sei allerdings dann gegeben, wenn der Lieferer die Montage einer Maschine im Inland allein deshalb durchführe, weil er die bereits im Ausland betriebsfertig hergestellte Maschine zum Zwecke des leichteren und besseren Transportes in einzelne Teile zerlegt hätte.

Da die Bw. im Inland steuerbare und steuerpflichtige Werklieferungen ausgeführt habe, komme die VO 279/1995 über die Vergütung der Umsatzsteuer in Ermangelung der gesetzlichen Voraussetzungen nicht in Betracht. Gemäß § 1 Abs. 2 der VO trete der Ausschluss vom Vorsteuerabzug ein.

Im Vorlageantrag wurde durch die Bw. dargelegt, dass sie keine umsatzsteuerbaren Umsätze in Österreich getätigt habe, da sie eine komplett in Polen gefertigte Lüftungsanlage in Teilen nach Österreich geliefert und diese vor Ort mit eigenem Personal zusammengebaut habe. Es habe sich dabei um eine eigenständige, in sich voll funktionsfähige Anlage gehandelt. Es seien weder vom Auftraggeber Teile beigestellt worden, noch habe sie diese in Österreich zugekauft.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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.

Eine Werklieferung nach Abs. 4 leg. cit. liegt dann vor, wenn der Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen hat und dabei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft hat, wobei diese Stoffe nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen darstellen. Dies gilt auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden. Als Be- oder Verarbeitung gilt nach Abs. 6 jede Behandlung des Gegenstandes, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut, ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit, entsteht. Eine Lieferung wird gem. Abs. 7 dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Wird der Gegenstand einer Lieferung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an eine Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung nach Abs. 8 mit dem Beginn der Beförderung oder mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter als ausgeführt. Ein Versenden liegt vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter zu einem Dritten befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgen lässt.

Eine Versendungslieferung iS dieser Gesetzesstelle liegt aber nicht vor, wenn ein ausländischer Unternehmer einem Abnehmer im Inland eine Maschine oder sonstige Anlage liefert, die erst im Inland zur Erfüllung ihres Betriebszweckes "montiert" werden muss. Dieser Unternehmer erbringt grundsätzlich nicht schon mit der Versendung der Anlage eine nichtsteuerbare Lieferung im Ausland, sondern vielmehr eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) im Inland. Einem am Orte der späteren Verwendung vorgenommenen Zusammenbau eines fertig gestellten Gegenstandes kommt allerdings keine ausschlaggebende Bedeutung zu, wenn der Unternehmer die Einzelteile des Gegenstandes allein deshalb zusammenstellt, weil der betriebsfertig hergestellte Gegenstand nur zum Zwecke der leichteren und besseren Beförderung in Einzelteile zerlegt worden ist. Dies gilt auch dann, wenn Montagearbeiten im Inland durchgeführt werden müssen, sofern diese Arbeiten entweder rein schematisch oder wirtschaftlich unbedeutend sind. In einem solchen Fall wird die Lieferung des Gegenstandes an den Abnehmer gem. § 3 Abs 8 UStG 1994 mit der Versendung ausgeführt (vgl. VwGH vom 16.2.79, 2867/76, sowie vom 17.2.76, 2237/74, und die dort wiedergegebene Vorjudikatur).

Das Umsatzsteuerrecht wird vom Grundsatz der Unteilbarkeit der Leistung beherrscht (so schon VwGH vom 10.5.57, 426/55). Es muss daher an dem durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 BAO gerechtfertigten Standpunkt festgehalten werden, dass ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang auch umsatzsteuerrechtlich ein unteilbares Ganzes bildet und dass daher eine wirtschaftliche einheitliche Werklieferung nicht in eine Warenlieferung einerseits und in eine Be- oder Verarbeitung andererseits aufgespaltet werden kann. Der einheitliche Auftrag des Abnehmers wird bei einer Werklieferung umsatzsteuerrechtlich erst mit der Übergabe des fertigen Werkes erfüllt. Werden daher bei einer Werklieferung einzelne Teile zwecks Herstellung des Werkes beim Abnehmer an diesen vom Ausland in das Inland

versendet, so dienen diese Sendungen lediglich der Vorbereitung der späteren Lieferung. In einem solchen Falle kann dann nicht davon die Rede sein, dass die Lieferung mit Beginn der Beförderung als ausgeführt gilt (VwGH vom 13.1.72, 1971/70 und vom 2.3.76, 299/75).

Wendet man diese Rechtsgrundsätze auf den Streitfall an, so ergibt sich, dass die Beantwortung der Frage, ob die in Streit stehenden Leistungen der Bw. in Österreich der Umsatzsteuer unterliegen im Wesentlichen davon abhängt, wo die Verfügungsmacht an der Anlage verschafft wurde. In Lehre und Rechtsprechung spricht man dann von im Inland umsatzsteuerbaren Lieferungen, wenn der Zusammenbau wesentlicher Leistungsinhalt ist und durch den Zusammenbau sich die Marktgängigkeit des Gegenstandes ändert. Im gegenständlichen Fall wird die Verfügungsmacht des neu eingebauten Lüftungssystems erst mit der Übernahme durch den Auftraggeber und somit nach der Installation verschafft. Da von der Baustelleneinrichtung bis zur Abnahme der Anlage ein Zeitraum von mehr als 5 Monaten verging, in dem von der Bw. laut vorgelegten Rechnungen Montagearbeiten durchgeführt wurden, ergibt sich daraus, dass die Montagearbeiten weder rein schematisch noch technisch und wirtschaftlich unbedeutend waren. Der gesamte Installations- bzw. Montevorgang ist daher als eine wesentliche Leistungskomponente anzusehen. Wenn man den Zeitraum über die eingereichten (Teil-) Rechnungen mit einbezieht, ergibt sich eine Spanne von Juni 2001 bis Februar 2002, somit von 8 Monaten.

Im Berufungsfall hat die Bw eine zerlegte Maschinen geliefert. Betrachtet man nun den Zeitaufwand für die Montage, dann kann wohl keine Rede davon sein, dass mit dem Einbau wirtschaftlich unbedeutende Arbeiten angefallen sind, was (s E 20. 4. 1977, 432/76, ÖStZB 1977, 235) für eine Werklieferung im Inland spricht.

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 Unabhängige Finanzsenat geht daher im vorliegenden Fall davon aus, dass die von der Bw. erbrachte Leistung eine steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung gem. § 3 Abs. 4 UStG 1994 darstellt. Allein der Umstand, dass die in Polen gefertigte Lüftungsanlage nach

dem Transport in Teilen vor Ort in Österreich mit eigenem Personal der Bw. zusammengebaut wurde, macht diese Leistung nicht zu einer nichtsteuerbaren. Dieses Voraussetzung wäre nur gegeben, wenn die funktionsfertige Lüftungsanlage zum einfacheren Transport zerlegt und anschließend beim Abnehmer wieder zusammengebaut worden wäre. Bei einem Zeitraum vom 23. Juli bis (zumindest) 31. Dezember kann von einem einfachen Zusammenbau der Anlage nicht mehr gesprochen werden, sondern handelt es sich dabei zweifelsfrei um aufwändige Montagearbeiten. Von einem reinen schematischen Zusammenbau einer betriebsfertigen zerlegten Anlage kann daher nicht die Rede sein.

Im vorliegenden Falle hat die Bw. durch die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach der VO BGBI. Nr. 800/1974, die nicht nur konkludent durch Nichtausstellen von Rechnungen mit Steuerausweis in Anspruch genommen werden kann, sondern konkret durch ausdrückliche Erklärung im Fragebogen anlässlich der Antragstellung sowie auch in der Berufung ausgeführt und durch die beigelegte Rechnungen dokumentiert, bewirkt.

Steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 der oben erwähnten Verordnung dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn durch einen ausländischen Unternehmer eben keine Rechnungen ausgestellt wurden, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde. Die mit den befreiten Umsätzen im Zusammenhang stehenden Vorsteuern sind weiters gem. Abs. 2 durch Hinweis auf § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994, zumindest in diesem Verfahren, nicht abzugsfähig. Auf die Möglichkeit der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung hat das Finanzamt bereits hingewiesen.

Graz, am 17. Juni 2005