

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 24.1.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18.01.2016, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung) 1-12/2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Beim Beschwerdeführer (BF) handelt es sich um einen deutschen Unternehmer, der einen Versand- und Internet-Einzelhandel betreibt. Dieser brachte für das Jahr 2014 elektronisch einen Antrag auf Vorsteuererstattung für ausländische Unternehmer beim Finanzamt Graz-Stadt ein für in Österreich online bestellte Mobiltelefone im Jahr 2014.

Für diese in Österreich gekauften und von den Händlern an den BF nach Deutschland gelieferten (versendeten) Waren wurde ihm österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, die der BF bezahlt hat.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und dem Vorbringen des BF.

Das Finanzamt verwehrte dem BF mit Bescheid vom 18.1.2016 die Vorsteuererstattung mit dem Hinweis, dass es sich um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Abholfall handle. Eine Erstattung sei daher ausgeschlossen, die Rechnungen vom Rechnungsaussteller zu korrigieren.

In der Beschwerde vom 24.1.2016 führte der BF aus, dass es sich nicht um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Abholfall handle. Es handle sich um in Österreich gekaufte und nach Deutschland gelieferte Ware, für welche in Österreich Mehrwertsteuer entrichtet worden sei. Da die Ware nach Deutschland geliefert worden sei, sei hier in Deutschland ebenfalls Mehrwertsteuer entrichtet worden. Deshalb fordere er die in Österreich gezahlte Mehrwertsteuer zurück. Die Ware habe Österreich verlassen und sei nach Deutschland geliefert worden. Rechnungs-Scans wurden beigelegt, mit dem Ausweis der jeweils gezahlten Umsatzsteuer.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.2.2016 ab mit dem Hinweis auf Art 7 UStG 1994 und dem Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (in der Folge: igL). Im Vorlageantrag vom 17.3.2016 wies der BF unter Hinweis auf die Rechnung mit Umsatzsteuerausweis darauf hin, dass es sich um keine steuerfreie igL gehandelt habe.

Rechtslage / Erwägungen

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer 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), ausgeführt hat;
4. weiters, wenn der Unternehmer nur Umsätze gemäß § 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994 ausgeführt und von der Regelung der Art. 357 bis 369 Richtlinie 2006/112/EG Gebrauch gemacht hat. (Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. II Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010 § 1 Abs. 1).

Steuerfrei sind innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 6 Abs. 1 UStG 1994).

Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Art. 7 Abs. 1 UStG 1994).

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach dem UStG für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt (§ 11 Abs. 12 UStG 1994).

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Die (EU-Vorsteuererstattungs-)Richtlinie gilt nicht für:

- a) nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge;
- b) in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Artikel 138 oder Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG von der Steuer befreit sind **oder befreit werden können** (Artikel 4 der RL des Rates vom 12.02.2008, RL 2008/9/EG).

Es ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass die Vorsteuererstattungsverordnung VO Nr. 279/1995 idgF nicht anwendbar ist auf Lieferungen von Gegenständen, die von der Steuer befreit sind oder nach Art. 7 UStG 1994 befreit werden können, wenn die gelieferten Gegenstände vom Erwerber oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden (Art. 171 Abs. 3 MwSt-RL 2006/112/EG iVm der 8. und der 13.RL bzw. Art. 4 RL 2008/9/EG mit Wirksamkeit ab 1.1.2010).

Für fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge sowie für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen (igL), die steuerfrei sind **oder von der Steuer befreit werden können**, kommt das Erstattungsverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung.

Das bedeutet, dass sowohl bei Ausfuhren als auch bei igL, bei denen der Verkäufer die Waren an den Abnehmer liefert bzw. versendet, eine Erstattung von diesbezüglich in Rechnung gestellter Umsatzsteuer nicht vorgenommen werden kann, wenn die Lieferungen tatsächlich steuerfrei sind oder steuerfrei sein können.

Es ist demnach zu prüfen, ob trotz der Inrechnungstellung der Umsatzsteuer die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit Art. 7 UStG 1994 vorliegen oder nachträglich erbracht werden können. Insofern ist auch ein strenger Maßstab im Vorsteuererstattungsverfahren anzulegen, da eine allfällige Berichtigung der vorgelegten Rechnungen bedeuten würde, dass die Umsatzsteuer doppelt erstattet wird.

Zudem hat es der Unternehmer zum Zeitpunkt des Einkaufs in der Hand, durch Auftreten unter seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer offenzulegen, dass er den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erwirbt. Durch Aufnahme der igL in die Zusammenfassende Meldung seitens des Lieferers wird der Vorgang auch entsprechend im MIAS (Mehrwertsteuerinformationsaustauschsystem) erfasst und der entsprechende innergemeinschaftliche Erwerb im Unternehmensstaat sichergestellt. Bei solcherart gelagerten Fällen muss sich daher der Leistungsempfänger zunächst um eine Rechnungsberichtigung beim Rechnungsaussteller bemühen (vgl. Melhardt, ÖStZ 2009, 331), da ansonsten die Gefahr besteht, dass sowohl die Rechnung nachträglich berichtigt und die Vorsteuer (ein weiteres Mal) im Vorsteuererstattungsverfahren vergütet wird.

Der für Deutschland von Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 18 Anm. 576, vertretenen abweichenden Ansicht kann für die Rechtslage in Österreich nicht gefolgt werden. Dies u.a. deshalb, weil § 12 UStG 1994 auch innerstaatlich einschränkend zu interpretieren ist. In richtlinienkonformer Interpretation ist nämlich davon auszugehen, dass sich der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist (VwGH 25.2.1998, 97/14/0107 und VwGH

18.12.2013, 2009/13/0195 unter Hinweis auf EuGH 13.12.1989, Rs C-342/87, "Genius Holding").

Für alle fälschlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbeträge sowie für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen (igL), die steuerfrei sind oder von der Steuer befreit werden können, kommt daher das Erstattungsverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung (so schon UFS 29.07.2013, RV/0441-G/12 und BFG 15.4.2014, RV/2100101/2013; BFG 20.3.2014, RV/2100539/2012).

Hinsichtlich des Erwerbes der Waren ist unstrittig davon auszugehen, dass die Waren im Zuge der Lieferung nach Deutschland gebracht wurden und dort für das Unternehmen des BF angeschafft wurden und der Vorgang in Deutschland erwerbsteuerpflichtig ist.

Das geht auch aus den Ausführungen des BF hervor, der ausführt, dass für die Waren in Deutschland ebenfalls Mehrwertsteuer entrichtet wurde.

Damit wurde in der Rechnung die österreichische Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall hätte es der BF in der Hand gehabt, zum Zeitpunkt des Einkaufs unter seiner UID-Nummer aufzutreten (die UID-Nummer ist nach einer MIAS-Abfrage seit 17.8.2013 gültig), und damit zu erkennen zu geben, dass er die Waren für sein Unternehmen erwirbt und dem Lieferer wäre die Ausstellung einer Rechnung mit UID-Nummer und steuerfrei möglich gewesen.

Somit erscheint es nicht gerechtfertigt, die Vorsteuererstattung gegen die Vorgaben des Unionsrechtes zuzulassen.

Behandelt jedoch der Leistungserbringer, aus welchen Gründen immer, einen steuerfreien Vorgang als steuerpflichtig, dann steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Wird nämlich trotz Vorliegens einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, so schuldet der die Rechnung ausstellende Unternehmer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 die Steuer auf Grund der Rechnung.

Wie oben bereits ausgeführt berechtigt eine nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldeten Umsatzsteuer den Leistungsempfänger jedoch nicht zum Vorsteuerabzug da sich nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 13.12.1989, Rs. C-342/87 "Genius Holding") der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die nur deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.

Wenn nun der BF dem Lieferer seine UID-Nummer nicht vor Ausstellung der Rechnung vorgelegt hatte, konnte dieser davon ausgehen, dass der BF entweder privater Abnehmer ist, die Erwerbsschwelle in Deutschland nicht überschreitet bzw. keinen Verzicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle in Deutschland abgegeben hat, weshalb dieser die Umsatzsteuer zunächst auch zu Recht in Rechnung gestellt hatte.

Keine dieser Konstellationen berechtigt allerdings zum Vorsteuerabzug (vgl. UFS 29.7.2013, RV/0441-G/12).

Im vorliegenden Fall kann lediglich eine Korrektur der Rechnung zur Entlastung des BF führen.

Nur in Fällen, in denen der Leistende mangels Vorliegens der entsprechenden Voraussetzungen eine Rechnungsberichtigung nicht vornehmen kann, etwa weil er nach einer entsprechend langen Zeitspanne zwischen Verkauf und Berichtigung die formellen Nachweise für eine steuerfreie igL nicht mehr anzuerkennen vermag bzw. er nicht über diese verfügt, und dies dem Rechnungsempfänger auch bestätigt, ist eine Vorsteuererstattung nicht von vornherein ausgeschlossen und in sehr eng begrenzten Ausnahmefällen möglich.

Dass eine Rechnungsberichtigung aber rechtlich nicht möglich wäre, dafür findet sich nach der Aktenlage kein Anhaltspunkt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da zur Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung, ob im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens Umsatzsteuer, die für eine dem Grunde nach steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen Unternehmer in Rechnung gestellt wurde, abzugsfähig ist, noch keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt, ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision zulässig.

Graz, am 12. Juli 2016