

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 16.12.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 21.11.2014, 68 521/3704, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung) 1-12/2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. Nr. II 222/2009 (389/2010) für den Zeitraum 1-12/2013 (2013) erfolgt mit 106,71 Euro.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (BF) ist ein deutscher Unternehmer (Kunstschmiede) und hat elektronisch einen Antrag auf Vorsteuererstattung für das Jahr 2013 beim Finanzamt Graz-Stadt eingereicht.

Ein Betrag von € 106,71 entfiel dabei auf Dieselkraftstoff, € 62,09 entfielen auf Einkäufe in Österreich, sogenannte innergemeinschaftliche Lieferungen (igL) im Abholfall.

Der BF wies im Rechtsmittelverfahren nach, dass der Dieselkraftstoff für seinen betrieblich genutzten Lieferwagen, einen Peugeot Partner Kastenwagen, verwendet wurde.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, dem Vorbringen des BF und des Finanzamtes.

Das Finanzamt erstattete die Vorsteuer nicht und führte im Abweisungsbescheid vom 21.11.2014 begründend aus, dass für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (igL) im Abholfall die Vorsteuer im Vorsteuererstattungsverfahren nicht erfolgen könne. Der BF müsse sich an den Rechnungsaussteller wenden, der die Rechnung hinsichtlich der Umsatzsteuer zu berichtigen habe.

Der BF brachte in der Beschwerde vom 16.12.2014 vor, dass die eingekauften Gegenstände für sein Unternehmen verwendet worden seien.

In der Beschwerdevorentscheidung und im Vorlageantrag erfolgte im Wesentlichen jeweils dasselbe Vorbringen der Parteien.

Rechtslage / Erwägungen

1. Zu den Vorsteuern aus Treibstoffkosten:

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994) und berechtigen daher grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug.

Beim Lieferwagen des BF, einem Peugeot Partner Kastenwagen, handelt es sich jedoch um ein Fahrzeug, das als vorsteuerabzugsberechtigt gilt aufgrund § 5 der Verordnung BGBl. Nr. 273/1996; die Anerkennung dieser Fahrzeuge als vorsteuerabzugsberechtigt bleibt auch im Geltungsbereich der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 unverändert aufrecht. Die Vorsteuern idHv. € 106, 71 im Zusammenhang damit sind daher abzugsfähig.

2. Zu den Vorsteuern aus den Einkäufen:

Bei den Einkäufen des BF ist davon auszugehen, dass diese in Österreich gekauften Waren nach Deutschland gebracht wurden. Es handelt sich also um igL (im Abholfall).

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 berichtet (§ 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 Ausführen als auch bei igL (auch im Abholfall), 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 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 die Waren für das Unternehmen in Deutschland Verwendung fanden.

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 (nach der Aktenlage verfügt er über eine gültige UID-Nummer), und damit zu erkennen zu geben, dass er die Waren für sein Unternehmen erwirbt und dem Lieferer wäre die Ausstellung einer steuerfreien Rechnung 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 geschuldete 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 Rechnungen 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, hat der BF nach der Aktenlage nicht nachgewiesen.

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 im Abholfall an einen Unternehmer in Rechnung gestellt wurde, abzugsfähig ist, noch keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt, ist insoweit gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision zulässig.

Graz, am 14. Juli 2016

