

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache **N.N. GmbH**, Adresse1, vertreten durch AB Steuerberatung GmbH, Adresse3, über die Beschwerde vom 22. März 2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 21. Dezember 2017 betreffend *Umsatzsteuer 2015*, berichtigt am 12. Jänner 2018, vom 21. Dezember 2017 betreffend *Umsatzsteuer 2016* und vom 21. Dezember 2017 gegen den Bescheid über die *Festsetzung von Umsatzsteuer 09/2017*, welche gem. § 253 BAO gegen den *Umsatzsteuerbescheid 2017* vom 12. September 2018 gerichtet gilt, sowie über die Beschwerde vom 11. Oktober 2018 gegen den Bescheid vom 12. September 2018 betreffend *Umsatzsteuer 2017*, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende GmbH (Bf.) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 07. Juli 1998 errichtete Gesellschaft. Gegenstand des Unternehmens ist laut Firmenbuch u. a. die Vermittlung von Versicherungsverträgen jeglicher Art und die Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers. Der Sitz der Bf. befindet sich seit Februar 2019 in Adresse1, im beschwerdegegenständlichen Zeitraum befand sich der Sitz in Adresse2.

Anlässlich einer die Jahre 2014 bis 2016 betreffenden Außenprüfung und Nachschau für den Zeitraum 1/2017 bis 6/2017 – Prüfungsbeginn bei der Bf. 04. September 2017, Prüfungsauftrag vom 25. August 2017 – traf der Prüfer im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19. Dezember 2017 unter Tz 5 "Vermietung ins EU Ausland" die im Folgenden bestrittene Feststellung:

„Grundsätzlich ist es so, dass bei einer Fahrzeugvermietung B2B ins EU Ausland keine österreichische Umsatzsteuer fällig wird, da das Empfängerortprinzip zum Ansatz kommt. Das Unternehmen N.N. GmbH, hat vorschriftsmäßig die ZM dem Finanzamt gemeldet. Im Zuge der Betriebsprüfung ist folgender Sachverhalt neu aufgekommen:

Die Firma hat sich insoweit abgesichert als sie im Zusammenhang mit der steuerfreien Vermietung sich folgende Unterlagen hat vorlegen lassen:

- 1) Firmenbuchauszug der jeweiligen Firma*
- 2) Reisepassdokument (Kopie) der vorsprechenden Person*
- 3) unterschriebene Zusicherung, dass das Fahrzeug überwiegend im Ausland genutzt wird.*
- 4) UID - Bestätigung*

Anzumerken ist, dass die Fahrzeuge ausnahmslos mit österreichischem Kennzeichen unterwegs sind. Dem Finanzamt sind zur Zeit keine Informationen bekannt, dass es in folgenden Ländern der EU eine dem österreichischen Gesetz adäquate kraftfahrzeugrechtliche Regelung gibt, wonach Fahrzeuge bei überwiegender Nutzung das Kennzeichen des jeweiligen Landes haben müssen.

Betrifft folgende EU Länder: Slowakai, Ungarn, Estland

Somit schließt sich das Finanzamt der rechtlichen Auslegung des Unternehmens an und erkennt die steuerfreie Vermietung bis auf ua. 2 Fälle an.

Nicht anerkannt werden kann die Vermietung an:

...

- 2) Z.Z.s.r.o.*

Bei dieser slowakischen Firma sitzt der Geschäftsführer laut KSV Abfrage in Wien und ist somit nicht von einer überwiegenden Nutzung im Ausland auszugehen. Das konnte die Firma N.N. GmbH jedoch auch nicht wissen. Die festzusetzende Ust ist der Beilage zu entnehmen.

Anmerkung vom Geschäftsführer der N.N. GmbH.: Wir haben in allen Fällen eine genaue Erhebung im Rahmen unserer Möglichkeiten durchgeführt (das kann vom Finanzamt auch so bestätigt werden) und haben auch im Zweifelsfalle mit österreichischer Ust fakturiert. Dazu wurden im Zuge der Schlussbesprechung 3 Firmen vorgelegt.

Es wird auch zu Protokoll gegeben, dass die Auslandsvermietungen (rund 80Tsd Umsatz/Jahr) im Vergleich zu den gesamten Autovermietungen (rund 2Mio Umsatz/Jahr) einen nur sehr geringen Teil ausmachen und es sich dabei defacto um kein Geschäftsmodell der Firma N.N. GmbH handelt, sondern sich diese Vermietungen zufällig ergeben haben.“

Das Finanzamt nahm unter Zugrundelegung dieser Feststellungen des Prüfers mit Bescheid vom 21. Dezember 2017 das Verfahren Umsatzsteuer 2015 wieder auf und setzte mit den Sachbescheiden vom selben Tag die Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016 sowie für 9/2017 wie folgt fest: Umsatzsteuer 2015, Umsatzsteuer EUR 60.136,85 (bisher EUR 55.505,05), Umsatzsteuer 2016 EUR 30.824,24 (bisher EUR 33.988,20) Umsatzsteuer 9/2017 EUR 9.260,57 (bisher EUR 5.936,03).

Am 12. Jänner 2018 erlies das Finanzamt einen Berichtigungsbescheid gem. § 293 BAO zum Umsatzeuerbescheid 2015, da bei Eingabe die Zahlen aus der Niederschrift und nicht aus dem BP-Bericht übernommen worden seien. Entsprechend wurde die Umsatzsteuer 2015 mit EUR 60.028,73 (bisher EUR 60.136,85) festgesetzt.

Nach Beschwerdefristverlängerung reichte die Bf. am 22. März 2018 die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide vom 21. Dezember bzw. 12. Jänner 2018 ein. Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens btr. Umsatzsteuer 2015 wurde kein Rechtsmittel erhoben. Hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide führte die Bf. begründend aus: Seitens der Behörde sei bezweifelt worden, dass das gemietete Fahrzeug überwiegend im Ausland genutzt werde; dies unter anderem weil ein Geschäftsführer lt. KSV-Abfrage einen Wohnsitz in Wien habe. Nunmehr habe die Bf. zu dieser Frage eine umfassende Erläuterung seitens der Firma Z.Z. s.r.o (Z.Z.s.r.o.) erhalten und werde diese nachfolgend zusammengefasst dargestellt:

„Unternehmensgegenstand von Z.Z.

Die Firma Z.Z. fertigt technische Zeichnungen, Vorfertigung von Gerüsten, Muster für Balkone und Geländer sowie auch Gebäudeplanungen und Projektentwicklungen in der Slowakei und in andere EU-Staaten. In diesem Zusammenhang finden auch Baustellenbesprechungen in der Slowakei und anderen EU-Staaten statt. Auch Baustoffhandel ist Teil des Unternehmensgegenstandes. Derzeit bearbeitet Z.Z. ein Bauträgerprojekt in Gajary (Slowakei) wobei Teile davon eigenverwendet, Teile vermietet und Teile abverkauft werden sollen. Anhand von Fotos soll der Bürobetrieb in der Slowakei gezeigt werden (siehe Beilage).

Erfassung der Mietfahrzeuge in der Slowakei

Aus den beiliegenden Kontoblättern aus der slowakischen Buchhaltung kann man sehen, dass das konkrete Mietfahrzeug erfasst wurde. Die Firma Z.Z. wurde bereits mehrfach von den slowakischen Steuerbehörden geprüft und wurde die Ausstellung eines Bescheides über den ordnungsgemäßen Betrieb samt Abfuhr sämtlicher Steuern beantragt. Sobald dieser Bescheid vorliegt, wird er dem Finanzamt nachgereicht.

Lt. Darstellung der Fa. Z.Z. ist mit dem gegenständlichen Mietfahrzeug überwiegend der slowakische Geschäftsführer (Hr. Ing. XY) gefahren, welcher weder österreichischer Staatsbürger, noch seinen Haupt- oder Nebenwohnsitz in Österreich hat.

Z.Z. erläutert weiters, dass es vor Jahren einen Geschäftsführer gegeben hat, der nunmehr in Österreich lebt, allerdings ist dieser zum Mietzeitpunkt des gegenständlichen Mietfahrzeuges gar nicht mehr im Unternehmen tätig gewesen. Dies zeigt auch der beiliegenden slowakische Firmenbuchauszug. “

In einem Ergänzungersuchen vom 9. April 2018 führt die belangte Behörde aus, dass ein Dokument über die Erfassung der Firma Z.Z.s.r.o. als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer in der Slowakei in deutscher oder englischer Sprache mit einem Originalstempel (Amtssiegel) des für die Umsatzsteuerveranlagung zuständigen Finanzamtes versehen als Nachweis für die Erfassung der Z.Z.s.r.o. als umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen in der Slowakei ausreichend erachtet werden würde.

Nach Ablauf der im Ergänzungersuchen angegebenen Frist wies die belangte Behörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juni 2018 die Beschwerde mangels

erbrachten Nachweis über die Erfassung der Firma Z.Z.s.r.o. als umsatzsteuerpflichtiges Unternehmer in der Slowakei ab.

Die Bf. stellte mit Antrag vom 26. Juni 2018 einen – für das gegenständliche Verfahren nicht relevanten – Antrag auf Wiedereinsetzung des Verfahrens und mit 28. Juni, 6. August bzw. 5. September 2018 Anträge auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung des Vorlageantrages.

Am 12. September 2018 erließ die belangte Behörde den Umsatzsteuerbescheid 2017 und setzte die Umsatzsteuer mit EUR 69.736,30 (bisher EUR 78.791,68) mit folgender Begründung fest: *„Laut Schreiben Ihrer steuerlichen Vertretung vom 17.08.2018, eingelangt am 20.08.2018, wurden die Erlöse aus der Vermietung ins EU-Ausland betreffend die Firma Z.Z. s.r.o. entgegen den steuerlichen Feststellungen der Außenprüfung für die Jahre 2014-2016 sowie Nachschau zum Zeitraum 01-06/2017 als umsatzsteuerfreie Reverse-Charge-Umsätze ausgewiesen. Da es sich laut Ansicht der Abgabenbehörde allerdings um einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang handelt, nämlich auf Grund des bis dato nicht vorgelegten Nachweises über die Erfassung der Firma Z.Z. s.r.o. als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer in der Slowakei durch das zuständige slowakische Finanzamt, wurde der betreffende Umsatz in Höhe von € 10.534,96 im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung 2017 als steuerpflichtig behandelt.“*

Mit Schreiben vom 01. Oktober 2018 wurde der Vorlageantrag gem. § 264 BAO zur Umsatzsteuer 2015, 2016 und 9/2017 eingebracht. In der Begründung wurde auf die Beschwerde verwiesen und ergänzend argumentiert, dass der verlangter Nachweis über die Erfassung als Unternehmer nicht notwendig sei, da als Nachweis der Unternehmereigenschaft eine UID-Abfrage Stufe 2 gemacht und vorgelegt worden sei.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 brachte die Bf. mit 11. Oktober 2018 Beschwerde ein und verwies zur Begründung auf die Beschwerde und den Vorlageantrag zur Umsatzsteuer 2015, 2016 und 9/2017.

In der abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 28. Februar 2019 wurde von der belangten Behörde inhaltlich wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juni 2018 argumentiert und zusätzliche angeführt, dass eine Stufe 2-Abfrage btr. Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer einer direkten Bestätigung der slowakischen Finanzverwaltung nicht gleichzusetzen sei.

Die Bf. brachte am 28. März 2019 Vorlageantrag gem. § 264 BAO zur Umsatzsteuer 2017 ein und begründete diesen wie bereits im Vorlageantrag zur Umsatzsteuer 2015, 2016 und 9/2017.

Im Erörterungstermin vom 25. Juni 2019 wurden von der steuerlichen Vertretung der Bf. folgende Unterlagen vorgelegt: - Kopie des Reisepassdokuments der vorsprechenden Person (HerrXY);

- unterschriebene Zusicherung, dass das Fahrzeug überwiegend im Ausland genutzt wird;

- beglaubigte Übersetzung der Mitteilung des Finanzamts Bratislava vom 24.

April 2019 über die steuerliche Registrierung der Firma Z.Z.s.r.o. als juristische

Person, Mehrwertsteuersubjekt, Lohnsteuersubjekt, Fahrzeugsteuersubjekt und über das Nichtvorliegen von Steuerrückständen (laut steuerlicher Vertretung wurde der Antrag an die slowakische Steuerverwaltung von der Firma Z.Z.s.r.o. gestellt);

- Creditreform-Wirtschaftsauskunft-Abfrage vom 06. August 2015 über die Firma Z.Z.s.r.o. Weiter Unterlagen, wie etwaiger Fahrtenbücher und/oder Rechnungen über den Betrieb des Kfz im streitgegenständlichen Zeitraum der Firma Z.Z.s.r.o. konnten nicht vorgelegt werden.

Zur Frage, ob von Seiten der Bf. Abfragen zum aktuellen Kilometerstand laut Pkt. 4, 6. Absatz des Mietvertrags vom 10. August 2015 bzw. zur maximal jährlich zugelassenen Kilometerleistung von 10.000 km laut Pkt. 4, letzter Absatz des Mietvertrags vom 10. August 2015 an die Z.Z.s.r.o. gestellt wurden, gab die steuerliche Vertretung nach telefonischer Rücksprache mit der Prokuristin der Bf. an, dass dies nicht geschehen sei.

Die belangte Behörde gab auf Frage des Richters btr. der in der Ladung angeforderten Unterlagen (Vorlage einer die gegenständlichen Prüfungsjahre umfassende KSV1870-Abfrage) an, dass die KSV Abfrage während der laufenden Prüfung gemacht worden sei. Da die letzten Unterlagen der Firma Z.Z.s.r.o. für das Jahr 2013 eingereicht worden seien, hätte sich entsprechend die KSV Abfrage nur auf diese Unterlagen beziehen können. Als zusätzliche Unterlagen wurden Orbis-Abfragen betreffend Z.Z.s.r.o. und F.F. Privatstiftung vorgelegt.

Das Außenprüfungsorgan ergänzte, dass es unüblich sei, dass für so ein Fahrzeug niemals nachgefragt werde, ob die jährliche Kilometerleistung überschritten werde. Weiters führt er aus, dass sämtliche Gesellschafter der Z.Z.s.r.o. Österreicher seien. Weiters sei es möglich eine § 57a KFZ-Abfrage vorzulegen.

Die steuerliche Vertretung replizierte, dass laut Herrn GF - dem Geschäftsführer der Bf. - erst bei Beendigung des Mietvertrages der Kilometerstand angeschaut und abgerechnet werde. Weiters teilte die steuerliche Vertretung nach Telefonat mit Herrn GF mit, dass Reparaturen und § 57a Beschauen nur nach schriftlicher Rücksprache mit der Firma N.N. GmbH vorgenommen werden dürfen, dh, die Firma N.N. GmbH gebe vor, wo die Reparatur bzw. Kontrolle vorzunehmen sei.

Bezüglich des Antrags auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gab die steuerliche Vertretung an, dass dieser nicht mehr aufrecht erhalten werde.

Die belangte Behörde übermittelte am 02. Juli 2019 auf elektronischem Wege die § 57a-Gutachten für 2017 und 2018 zu KFZ-Kennzeichen G-123 (eine Abfrage zu früheren Zeiträumen sei nicht möglich gewesen) sowie eine KFZ-Zentralregistrauskunft zur Fahrgestellnummer des Porsche Panamera.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I.: Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 09/2017 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017:

§ 253 BAO normiert:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst."

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheiden außer Kraft gesetzt werden. Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035). Der Jahresbescheid tritt an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheids und die erhobene Beschwerde gilt gem § 253 BAO auch als gegen den Jahresbescheid gerichtet (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 253 Rz. 2).

Im Beschwerdefall erging am 12. September 2018 der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 2017 auf Grundlage der am 20. August 2018 elektronisch eingebrachten Erklärung. Der bekämpfte Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 9/2017 trat damit aus dem Rechtsbestand, die Bescheidbeschwerde gilt als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 gerichtet.

II.: Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2015-2017: Frage der Nutzung des Kfz durch einen ausländischen Unternehmer:

Im Beschwerdeverfahren ist die Frage strittig, wo sich der Ort der Dienstleistung befunden hat, konkret wo die langfristige Vermietung des Beförderungsmittels „Porsche Panamera“ erbracht wurde: Ist der Leistungsempfänger als ausländischer Unternehmer anzusehen, kommen das Empfängerortprinzip und das Reverse-Charge-System zur Anwendung. Hat hingegen der Leistungsempfänger den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. den Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthaltsort in Österreich, wurde eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbracht.

Gemäß § 3a Abs 6 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, vorbehaltlich der Abs 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

Nach § 3a Abs 12 Z 2 UStG 1994 wird die Vermietung eines Beförderungsmittels, ausgenommen die kurzfristige Vermietung im Sinne der Z 1, an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, soweit diese Leistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs 5 Z 3 erbracht wird.

§ 3a Abs 6 legt als Generalklausel für sonstige Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich (B2B-Leistung) das Empfängerortprinzip fest. Unionsrechtskonform interpretiert handelt es sich dabei um den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder, falls der Unternehmer weder einen solchen Sitz noch eine feste Niederlassung hat, der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthaltsort des Leistungsempfängers (vgl Art 44 MwStSyst-RL).

Bei der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln bestimmt sich der Leistungsort im zwischenunternehmerischen Bereich (B2B-Leistung) nach § 3a Abs 6 UStG 1994, bei Leistungen an einen Nichtunternehmer nach § 3a Abs 12 Z 2. In beiden Fällen kommt das Empfängerortprinzip zur Anwendung.

Da es sich bei der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln um eine Dienstleistung, die unter die Generalklausel fällt, handelt, kommt ab 2010 aufgrund der Richtlinie 2008/8/EG zwingend das Reverse-Charge-System zur Anwendung.

Nach Art 44 MwSt-RL idF RL 2008/8/EG MwSt-RL richtet sich – soweit keine Sonderregelung zur Anwendung gelangt –, der Leistungsort danach, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat oder wo sich eine feste Niederlassung befindet, an die diese Dienstleistung erbracht wurde, wenn dieser Unternehmer ist (Empfängerortprinzip als Grundregel).

Art 196 MwSt-RL idF RL 2008/8/EG sieht vor, dass der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die Mehrwertsteuer schuldet, für den/die eine Dienstleistung nach Art 44 MwSt-RL erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

Art 192a MwSt-RL idF RL 2008/8/EG definiert iZm Umsätzen, die zum Übergang der Steuerschuld führen, „im Inland nicht ansässiger Steuerpflichtiger“:

„Für die Zwecke der Anwendung dieses Abschnitts gilt ein Steuerpflichtiger, der im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem die Steuer geschuldet wird, über eine feste Niederlassung verfügt, als nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) er liefert steuerpflichtig Gegenstände oder erbringt steuerpflichtig eine Dienstleistung im Gebiet dieses Mitgliedstaats;*
- b) eine Niederlassung des Lieferers oder Dienstleistungserbringers im Gebiet dieses Mitgliedstaats ist nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt.“*

Um zu beurteilen, ob ein Unternehmer im Inland über einen Wohnsitz, einen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt, sind die Begriffsdefinitionen für das Umsatzsteuerrecht seit der Erlassung der Durchführungsverordnung (DVO) EU 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 nach dieser Norm und nicht mehr nach § 29 BAO zu beurteilen.

Die entsprechenden Bestimmungen in der (EU) DVO 282/2011 lauten auszugsweise:

"Artikel 10

(1) Für die Anwendung der Artikel 44 und 45 der Richtlinie 2006/112/EG gilt als Ort, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden.

(2) Zur Bestimmung des Ortes nach Absatz 1 werden der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort seines satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, herangezogen...

Artikel 11:

(1) Für die Anwendung des Artikels 44 der Richtlinie 2006/112/EG gilt als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden ...

(3) Allein aus der Tatsache, dass eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde, kann nicht darauf geschlossen werden, dass ein Steuerpflichtiger eine 'feste Niederlassung' hat. “

Der Terminus „feste Niederlassung“ wird im UStG 1994 mit dem Begriff „Betriebsstätte“ wiedergegeben.

"Artikel 12

Für die Anwendung der Richtlinie 2006/112/EG gilt als 'Wohnsitz' einer natürlichen Person, unabhängig davon, ob diese Person steuerpflichtig ist oder nicht, der im Melderegister oder in einem ähnlichen Register eingetragene Wohnsitz oder der Wohnsitz, den die betreffende Person bei der zuständigen Steuerbehörde angegeben hat, es sei denn, es liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass dieser Wohnsitz nicht die tatsächlichen Gegebenheiten widerspiegelt.

Artikel 13

Im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG gilt als 'gewöhnlicher Aufenthaltsort' einer natürlichen Person, unabhängig davon, ob diese Person steuerpflichtig ist oder nicht, der Ort, an dem diese natürliche Person aufgrund persönlicher und beruflicher Bindungen gewöhnlich lebt.

Liegen die beruflichen Bindungen einer natürlichen Person in einem anderen Land als dem ihrer persönlichen Bindungen oder gibt es keine beruflichen Bindungen, so bestimmt sich der gewöhnliche Aufenthaltsort nach den persönlichen Bindungen, die enge Beziehungen zwischen der natürlichen Person und einem Wohnort erkennen lassen."

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 11. Dezember 2014, C-590/13, Idexx Laboratories Italia (unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 8. Mai 2008, C-95/07, Ecotrade) ausgeführt, dass es der tragende Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige diesen formellen

Anforderungen nicht genügt hat (Rn 38). Anders verhält es sich nur dann, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Rn 39). Wenn aber die Steuerverwaltung über die Angaben verfügt, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, so darf sie daher hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (Rn 40).

So auch bereits EuGH vom 1. April 2004, C-90/02, Bockemühl, Rn 51:

„... Im Falle einer Steuerschuldverlagerung müsste jedoch die Feststellung, dass und in welcher Höhe der Steuerpflichtige, der Empfänger einer Lieferung oder einer Dienstleistung ist, Mehrwertsteuer schuldet, gerade auf der Grundlage überprüfbarer Angaben getroffen worden sein. Verfügt die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwertsteuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts verhindern können.“

Aus den angeführten Normen und Judikaten ist hinsichtlich der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Reverse-Charge-Umsatzes festzuhalten, dass

- der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sein müssen;
- der leistende Unternehmer im Mitgliedstaat der Dienstleistung weder sein Unternehmen betreiben noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte unterhalten darf;
- die belangte Behörde über die Angaben verfügt muss, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Entscheidung erfüllt.

Im Beschwerdefall handelt es sich beim leistenden Unternehmen um die Bf., mit Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich. Eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte der Bf. in der Slowakei ist nicht aktenkundig und wurde von der belangten Behörde auch nicht eingewandt.

Aufgrund des vorgelegten slowakischen Firmenbuchauszugs in Verbindung mit dem im Zuge des Erörterungstermins vom 25. Juni 2019 erstmals vorgelegten Mitteilung des Finanzamts Bratislava ist festzuhalten, dass nach diesen Dokumenten die Firma Z.Z.s.r.o. den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in der Slowakei hat. Diese Angaben werden auch durch die Daten der KSV-Auskunft, zuletzt überarbeitet am 7. Mai 2013, der Creditforum Wirtschaftsauskunft vom 08. August 2015 (letztes angegebene Geschäftsjahr: 2014) und dem Orbis-Unternehmensbericht vom 11. Oktober 2017 (letztes angegebene Geschäftsjahr: 2016) bestätigt. Im Übrigen scheint in den beiden, hinsichtlich der Daten aktuelleren, Auskünften von Orbis und Creditforum der im Beschwerdezeitraum tätige Geschäftsführer Herr XY mit Wohnsitz in 851 01 Bratislava, auf. Auch eine

Abfrage über das Zentrale Melderegister (ZMR) brachte das Ergebnis, dass Herr XY in Österreich nicht gemeldet ist. Das von der belangten Behörde vorgebrachte Argument, der Geschäftsführer der Z.Z.s.r.o. habe seinen Wohnsitz in Österreich, basierte auf den älteren KSV-Abfragedaten. Allerdings war der dort angeführte und in Österreich laut ZMR gemeldete Geschäftsführer, Herr YZ, in den beschwerdegegenständlichen Jahren nicht mehr bei der Z.Z.s.r.o. tätig. Die Z.Z.s.r.o. hat in Österreich zudem weder Sitz bzw. Geschäftsleitung noch eine feste Niederlassung und ist lediglich mit einem Vorsteuererstattungsfall aus dem Jahr 2013 beim Finanzamt Graz-Stadt steuerlich erfasst. Da sowohl der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf. in der Slowakei gelegen ist, die Bf. über keine feste Niederlassung/Betriebsstätte in Österreich verfügt und der Geschäftsführer seinen Wohnsitz in der Slowakei hat, ist festzuhalten, dass der Ort des Leistungsempfängers im Beschwerdezeitraum in der Slowakei gelegen ist. An dieser Beurteilung vermag auch der Einwand, dass die Gesellschafter Österreicher seien, nichts zu ändern.

Zur letzten Voraussetzung - die Steuerverwaltung verfügt über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind - ist festzuhalten, dass der belangten Behörde bis zum Verfahren vor dem BFG nicht über alle erforderlichen Angaben verfügte und diese zur Beurteilungen weiteren notwendigen Informationen erst im Zuge des Erörterungstermins von der Bf. vorgelegt wurden. Denn dem Vorbringen der Bf., dass aufgrund einer getätigten UID-Abfrage Stufe 2 die Unternehmereigenschaft nachgewiesen wurde, ist entgegenzuhalten, dass nach Art 11 Abs 3 (EU) DVO, allein aus der Tatsache, dass einem Steuerpflichtigen in einem Mitgliedstaat eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde, nicht darauf geschlossen werden kann, dass er dort auch über eine „feste Niederlassung“ verfügt. Aufgrund der nunmehr vorhandenen Nachweise (Mitteilung der slowakischen Finanzverwaltung, UID-Nr-Bestätigung, kein Sitz bzw. Geschäftsleitung noch eine feste Niederlassung in Österreich, Creditforum Wirtschaftsauskunft vom 08. August 2015) ist auch die dritte Voraussetzung für das Vorliegen eines Reverse-Charge-Umsatzes gegeben.

Ergänzend wird hinsichtlich der Ausführungen der belangten Behörde, dass ihr zur Zeit keine Informationen bekannt seien, dass es in der Slowakei eine dem österreichischen Gesetz adäquate kraftfahrzeugrechtliche Regelung gibt, wonach Fahrzeuge bei überwiegender Nutzung das Kennzeichen des jeweiligen Landes haben müssen, darauf hingewiesen, dass eine solche Registrierungspflicht laut ACEA (europäische Automobilherstellerverband) Tax Guide 2016 und Information der Europäischen Union (abrufbar unter https://europa.eu/youreurope/citizens/vehicles/registration/registration-abroad/index_en.htm) in der Slowakei nicht gegeben ist.

Bezüglich der von der belangten Behörde vorgelegten § 57a-Gutachten für die Jahre 2017 und 2018, konnte die Bf. im Erörterungstermin vom 25. Juni 2019 glaubwürdig begründen, dass Reparaturen und Überprüfungen am Kfz nur nach Vorgaben der Bf. durchgeführt werden dürfen.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher in Anwendung des § 167 Abs 2 BAO den Ort des Leistungsempfängers gem. § 3a Abs 6 UStG 1994 in der Slowakei gelegen, womit die Anwendung des Reverse-Charge-System durch die Bf. zu Recht erfolgte.

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 es sich beim Beschwerdepunkt - Ort der Erbringung einer sonstigen Leistung im B2B-Bereich - um eine der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) unterliegende Sachverhaltsfrage handelt, liegen die Voraussetzungen nach Art 133 B-VG nicht vor, weshalb auszusprechen war, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 19. Juli 2019