

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über **1)** die Beschwerde vom 27.9.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 4.9.2017 betreffend **Umsatzsteuer 2015** sowie über **2)** die Beschwerde vom 7.9.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 21.8.2018 betreffend **Abweisung von Anträgen auf Aufhebung** der Bescheide hinsichtlich **Umsatzsteuer 2011 bis 2014** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2.12.2021 zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird *Folge gegeben*.

II. Die **Umsatzsteuerbescheide** vom 7.3.2016 bzw. 15.4.2016 **für die Jahre 2011 bis 2014** werden *aufgehoben*.

III. Die **Umsatzsteuer für 2015** wird festgesetzt mit **€ 0,-**.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) vermittelte in den Streitjahren Kunden(-umsätze) im Rahmen einer international tätigen Einkaufsgemeinschaft und erzielte daraus Vermittlungsprovisionen.

Strittig ist, wer als Empfänger dieser Vermittlungsleistungen anzusehen ist (die - laut Aktenlage unternehmerisch tätige - schweizerische Muttergesellschaft X Europe AG oder die

österreichische Tochtergesellschaft X Austria GmbH) und folglich ob diese Leistungen im Inland der Umsatzsteuer unterliegen oder nicht.

Umsatzsteuer 2011 bis 2014:

Mit Bescheiden vom 7.3.2016 (Umsatzsteuer 2011 bis 2013) bzw. 15.4.2016 (Umsatzsteuer 2014) setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf. die Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 fest. In der Begründung wird jeweils auf die Feststellungen einer beim Bf. durchgeführten Außenprüfung verwiesen. Im zugrunde liegenden Prüfungsbericht vom 2.3.2016 wird unter Tz 1 festgehalten, dass der Höhe nach näher bestimmte X-Provisionszahlungen bisher nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden seien. Die Prüferin verwies in diesem Zusammenhang auf das den Bf. betreffende Erkenntnis des BFG vom 5.1.2015, RV/2100487/2013 (Zeitraum 12/2012 bis 3/2013). Diese Bescheide blieben unbekämpft.

Mit Eingabe vom 14.12.2016 beantragte der Bf. die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2011 – 2014. Die von X ausbezahlten Vermittlungsprovisionen seien in Österreich nicht (mehr) umsatzsteuerpflichtig.

Mit (nunmehr angefochtenem) **Bescheid** vom 21.8.2018 wies das Finanzamt diesen Antrag ab. In der Begründung heißt es auszugsweise:

„(...) Für die Bestimmung des Leistungsortes der vom Abgabepflichtigen erbrachten Vermittlungsleistungen ist entscheidend, ob die in Österreich ansässige Tochtergesellschaft oder die in der Schweiz ansässige Holdinggesellschaft als Leistungsempfängerin zu qualifizieren ist. Dazu ist grundsätzlich auszuführen, dass vom Abgabepflichtigen zwar eine Umsatzsteuerpflicht in Österreich bestritten wird, er jedoch jeglichen Nachweis einer Leistungsbeziehung zur X Europe AG, wie von ihm behauptet, schuldig geblieben ist. Er gibt an, X habe ihm die Umsatzsteuer nicht ausbezahlt. X rechnet mit den Provisionären mittels Gutschriften ab. (...)

Im Zuge zahlreicher Erhebungen und Niederschriften mit unterschiedlichen X-Vermittlern hat sich folgendes grundsätzliches praktische Prozedere herauskristallisiert: Die Vermittlungsprovisionen werden zwar von der X Europe AG, jedoch von einem österreichischen Bankkonto an den Provisionär überwiesen. Der Partnervertrag und die Stammkundenvereinbarung wird formell (lt. Briefkopf) mit der X-Holding in der Schweiz abgeschlossen und auch die AGB's für X-Kunden besagen, dass sämtliche vertraglichen Beziehungen des Kunden ausschließlich zu dieser Holding bestehen und nicht zu deren Tochtergesellschaften. Die AGB's wurden im Laufe der Jahre mehrfach geändert und den Vermittlern über deren Internet-Account einseitig zur Kenntnis gebracht. (...)

Die dagegen erhobene **Beschwerde** begründet der Bf. wie folgt: „Im Jahre 2010 wurde die Kanzlei F [= der frühere Steuerberater des Bf.] von der X Holding informiert, dass die Holding

durch ihre steuerliche Beratung auf die Steuerfreiheit der Provisionsauszahlungen an Vermittler in Österreich hingewiesen wurde und somit keine Umsatzsteuer mehr ausbezahlt werde. Diese Erkenntnis ist die Grundlage für meine Beschwerde. Ich habe ab diesem Zeitpunkt keine Umsatzsteuer mehr erhalten. Wenn es eine Umsatzsteuerbefreiung im europäischen Raum für Provisionen gibt und ich keine mehr erhalten habe, kann ich nicht verstehen wie man sie von mir einfordern kann. Mir ist nur gegenwärtig, dass die angegebene auszahlende Stelle immer Buchs in der Schweiz war. Ich führe nur zum wiederholten Male an, dass ich keine Umsatzsteuer mehr kassiert habe.“

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.9.2018 enthielt im Wesentlichen die wortgleiche Begründung wie der Bescheid vom 21.8.2018.

Umsatzsteuer 2015:

Mit (angefochtenem) **Bescheid** vom 4.9.2017 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2015 mit € 540,- fest. Laut Begründung wurden die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Abgabenerklärungen gemäß § 184 BAO geschätzt (Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen € 2.700,-).

Die dagegen erhobene **Beschwerde** begründete der Bf. mit ergänzender Eingabe (eingelangt am 4.7.2018) – auszugsweise wörtlich - wie folgt:

„Ich war für das damalige Unternehmen X von 2008 bis 2015 tätig. Von 2008 bis 2010 habe ich für die erhalten Provisionen Umsatzsteuer bezahlt und diese auch von der Firma X bekommen. Im Zuge des Wachstums und einer europäischen Gesetzvorlage ist das Unternehmen durch eine internationale Steuerberatungskanzlei darauf aufmerksam gemacht worden, dass die Provisionen in Österreich nicht umsatzsteuerpflichtig sind.

Von diesem Zeitpunkt an, haben die Vertriebspartner die Beträge ohne Umsatzsteuer bekommen. (...). Im Glauben, dass das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Unternehmen X wie für viele andere Unternehmen behandelt, habe ich die Umsatzsteuer nicht mehr bezahlt, da ich sie auch nicht mehr bekommen habe.“

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.8.2018 enthält die idente Begründung wie die oa. Erledigungen betreffend Abweisung der Anträge auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014.

Mit Vorhalt vom 11.10.2021 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Vorlage einiger weiterer Unterlagen (ua. der Bezug habenden Auszahlungsberichte).

Über Antrag des Bf. fand am 2.12.2021 vor dem Bundesfinanzgericht eine **mündliche Verhandlung** statt. Im Zuge dieser Verhandlung legte der Bf. den das Jahr 2011 betreffenden Auszahlungsbericht vor. Per E-Mail übermittelte er dem Bundesfinanzgericht auch die

Auszahlungsberichte der Jahre 2014 und 2015. Sämtliche Berichte sind mit dem Kopf bzw. den Kontaktdaten der X Europe AG in Buchs (Schweiz) versehen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die vom Bf. aus oa. Vermittlungstätigkeit erzielten Umsätze im Inland steuerbar und steuerpflichtig sind oder nicht.

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung des BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, 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.

Die Leistung des Vermittlers ist eine sonstige Leistung (Vermittlung, Vertretung) und unter den allgemeinen Bedingungen (Nachhaltigkeit, Selbständigkeit, Entgeltlichkeit etc.) steuerbar. Wer der Empfänger der Leistung ist, ergibt sich aus dem Auftragsverhältnis (vgl. *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 3, Tz 85).

Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (vgl. *Ruppe/Achatz*, aaO, § 12, Tz 72).

Für die Bestimmung des Leistungsortes für die vom Bf. erbrachte sonstige Leistung ist sohin entscheidend, ob die in der Schweiz ansässige Muttergesellschaft oder die in Österreich ansässige Tochtergesellschaft als Leistungsempfängerin zu qualifizieren ist.

Der jüngst zu dieser Frage ergangene VwGH-Beschluss vom 19.4.2021, Ra 2020/13/0105, betraf einen anderen Vermittler im Rahmen derselben Einkaufsgemeinschaft. Dem Vertragsverhältnis zwischen dem do. Vermittler und der Fa. X lagen dieselben AGB zugrunde wie der vertraglichen Beziehung des Bf. zur Empfängerin seiner Vermittlungsleistungen (s. dazu den im BFG-Erkenntnis RV/7102971/2020 vom 1.10.2020 auszugsweise wieder gegebenen Wortlaut dieser AGB; die dagegen erhobene Amtsrevision führte in der Folge zum oa. VwGH-Beschluss Ra 2020/13/0105).

Im genannten Beschluss führt der VwGH aus, das BFG habe in seiner Entscheidung RV/7102971/2020 auf Grund der vorgelegten Unterlagen zu Recht davon ausgehen können, dass der Vertrag (ursprünglich) mit der schweizerischen Gesellschaft abgeschlossen worden ist. Dafür spreche laut VwGH ua. insbesondere der Umstand, dass die Provisionsabrechnungen sowie die Auszahlungen der Provisionen jeweils durch die X Europe AG erfolgt sind.

Zwischenzeitig hat auch das BFG in gleich gelagerten Fällen mehrfach judiziert, dass Empfängerin der Vermittlungsleistungen jeweils die Schweizer X Europe AG gewesen und eine Steuerpflicht im Inland folglich auszuschließen sei. In den betreffenden Fällen lagen den

Vertragsverhältnissen jeweils die identen AGB zugrunde wie dem hier zur Beurteilung stehenden Fall (s. zB BFG RV/7102088/2017, 2.12.2020; BFG RV/2100949/2019, 26.7.2021).

Für den Beschwerdefall gilt im Ergebnis nichts Anderes als in den im zitierten Beschluss des VwGH bzw. den angeführten BFG-Erkenntnissen aufgezeigten Sachverhalten:

Die vorgelegten "*allgemeinen Geschäftsbedingungen für L Mitglieder*" lassen auch im vorliegenden Fall eindeutig erkennen, dass die vertraglichen Beziehungen des Bf. ausschließlich zur X Europe AG mit Sitz in der Schweiz bestehen.

Demgemäß führt auch das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung (S. 2f.) aus, dass *„der Partnervertrag und die Stammkundenvereinbarung mit der X-Holding in der Schweiz abgeschlossen [wurden] und auch die AGBs für X-Kunden besagen, dass sämtliche vertraglichen Beziehungen des Kunden ausschließlich zu dieser Holding bestehen und nicht zu deren Tochtergesellschaften“*.

Zudem hat der Bf. im Verfahren vor dem BFG mehrere die Streitjahre betreffende Auszahlungsberichte vorgelegt. Daraus geht – ebenso wie aus einigen im Zuge einer früheren Umsatzsteuersonderprüfung beigebrachten Übersichten der Zahlungseingänge auf dem Konto des Bf. – hervor, dass die Gutschriften jeweils von der in der Schweiz ansässigen Gesellschaft stammen.

In Übereinstimmung damit hat auch das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung (S. 2 unten) bereits festgehalten, dass *„die Vermittlungsprovisionen zwar von der X Europe AG, jedoch von einem österreichischen Bankkonto an den Bf. überwiesen“* worden seien.

Dass für die Zahlungen ein inländisches Bankkonto verwendet wurde, steht jedoch der Annahme, dass es sich um Zahlungen der schweizerischen Gesellschaft gehandelt hat, nicht entgegen (s. nochmals VwGH vom 19.4.2021, Ra 2020/13/0105).

Das Finanzamt verweist in seiner Beschwerdevorentscheidung zur Begründung seines Standpunktes auf eine Aussage des Bf. vom 23.7.2013, wonach er sich bei fachlichen Fragen an das Kundencenter bzw. die Geschäftsleitung in Graz gewandt habe. Im Arbeitsbogen der bereits erwähnten, früher erfolgten Umsatzsteuersonderprüfung finden sich auch einige Rechnungen der X Austria GmbH. Diese betreffen den Erwerb von Flyern (und/oder diverser Werbeartikel). Der Umstand, dass der Bf. Prospekt- und Werbematerial bei der inländischen X Austria erworben hat und Letztere ihm gegebenenfalls auch als Ansprechpartner bzw. „Routinedienstleister“ zur Unterstützung vor Ort zur Verfügung gestanden ist, vermag jedoch an der Beurteilung, dass die vertraglichen Beziehungen mit der schweizerischen AG eingegangen wurden, nichts zu ändern (vgl. dazu zB BFG 26.7.2021, RV/2100949/2019, mwN).

Maßgebend ist, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist.

Im gegenständlichen Fall ist aus den (nunmehr) vorliegenden Unterlagen erschießbar, dass Vertragspartner des Bf. die X Europe AG war. Auch die allfällige Inanspruchnahme von Hilfsdiensten (zB Abgabe von Foldern) durch die L GmbH in Österreich führt nicht dazu, dass die vertraglich vereinbarten (Vermittlungs-)Leistungen des Bf. an die österreichische Tochtergesellschaft erbracht wurden, weshalb eine Steuerpflicht dieser Leistungen in Österreich ausscheidet.

Da sohin die umsatzsteuerliche Erfassung der strittigen Umsätze im Inland im Ergebnis zu Unrecht erfolgt ist, erweisen sich die Umsatzsteuerbescheide vom 7.3.2016 bzw. vom 15.4.2016 für die Jahre 2011 bis 2014 jedenfalls als rechtswidrig.

Erweist sich ein gemäß § 299 BAO geltend gemachter Aufhebungsgrund im Beschwerdeverfahren als berechtigt, so hat das Verwaltungsgericht der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid dahin abzuändern, dass der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wurde, aufgehoben wird (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056).

Die Konsequenz aus der Aufhebung, nämlich die Erlassung der neuen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2014 verbleibt gem. § 299 Abs. 2 Satz 2 BAO im Wirkungsbereich des Finanzamtes (zB BFG 20.4.2021, RV/5101287/2018). Auf die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO wird hingewiesen.

Die Umsatzsteuer für 2015 ist vom BFG mit dem Betrag von € 0,- festzusetzen, da auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage eine Steuerpflicht im Inland nicht gegeben war und der Gesamtbetrag der (im Inland) der Umsatzsteuer unterliegenden Erlöse aus Leistungen mit € 0,- anzusetzen ist.

Zur 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.

Das BFG konnte sich im vorliegenden Fall auf den zitierten Beschluss des VwGH vom 19.4.2021, Ra 2020/13/0105, stützen.

Soweit überblickbar liegen zwei weitere VwGH-Beschlüsse vor, welche ebenfalls Vermittler derselben Einkaufsgemeinschaft bzw. die Frage nach dem maßgeblichen Leistungsort betreffen (VwGH 17.10.2017, Ra 2015/15/0011; VwGH 2.10.2019, Ra 2019/13/0089). Mit den genannten Beschlüssen hat der VwGH die Revisionen der Vermittler gegen Erkenntnisse des BFG, mit denen eine Steuerpflicht im Inland bejaht wurde, zurückgewiesen.

Eine widersprüchliche Rechtsprechung des VwGH liegt jedoch in der hier maßgeblichen Streitfrage dennoch nicht vor. Die Revision im Verfahren Ra 2019/13/0089 bekämpfte (vermeintliche) Darlegungen des BFG, welche im angefochtenen Erkenntnis gar nicht enthalten waren. Auch das Revisionsvorbringen im Verfahren Ra 2015/15/0011 ließ einen konkreten Bezug zum do. entschiedenen Fall vermissen. In beiden Fällen war daher die Revision jeweils zurückzuweisen, ohne dass der VwGH näher auf die vom BFG in den jeweils angefochtenen Entscheidungen getroffenen Feststellungen, aus denen ein inländischer Leistungsort abgeleitet wurde, einzugehen hatte.

Demgegenüber sprach der VwGH im oa. Beschluss vom 19.4.2021 aus, auf Grund der im in Revision gezogenen Erkenntnis getroffenen Feststellungen des BFG (Textierung der AGB, Auszahlung durch die schweizerische Gesellschaft) sei der Schlussfolgerung des BFG, wonach Leistungsempfängerin die schweizerische Gesellschaft gewesen sei, nicht entgegenzutreten.

Im gegenständlichen Beschwerdefall konnten – nicht zuletzt auf Grund der vom Bf. im Beschwerdeverfahren ergänzend vorgelegten Unterlagen – im Wesentlichen dieselben Sachverhaltsfeststellungen bzw. Schlüsse gezogen werden wie im zitierten Revisionsfall.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor.

Graz, am 7. Dezember 2021