

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende, den Richter sowie die fachkundigen Laienrichter Beisitzer\_1 (Kammer\_1) sowie Beisitzer\_2 (Kammer\_2) in der Beschwerdesache \*\*\*13\*\*\* über die Beschwerde vom 11. Dezember 2015 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 23. November 2015 betreffend Umsatzsteuer 2013 und den die Bescheide über Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-11/2014 jenen über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2014 (beide datiert vom 23. November 2015) ersetzenden Umsatzsteuerbescheid 2014 datiert vom 10. August 2016 sowie den den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2015 ersetzenden Umsatzsteuerbescheid 2015 datiert vom 30. April 2017 nach der mündlichen Verhandlung am 16. Februar 2022 zur Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahrensgang

A) Verwaltungsverfahren:

Bei der \*\*\*1\*\*\* GmbH in Liquidation (im Folgenden Beschwerdeführerin) fand unter anderem für die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2010 bis 2012 eine Außenprüfung und eine Nachschau

für die Zeiträume 1/2013 bis 6/2015 statt, welche im gemäß § 150 BAO erstellten Bericht datiert vom 5. November 2015 ihren Niederschlag fand. In der darin enthaltenen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. November 2015 hielt der Prüfer unter Punkt 1 „Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Treibstoffverrechnung an Subfrächter“ Folgendes fest:

*„Das geprüfte Unternehmen bedient sich für seine Transportleistungen zum Teil ausländischer Subunternehmer (verbundene Unternehmen in \*\*\*10\*\*\* und \*\*\*12\*\*\*). Diese beziehen die für ihre Geschäftstätigkeit nötigen Betriebsmittel zum Teil von der Muttergesellschaft in \*\*\*4\*\*\* und verrechnen ihrerseits die abgewickelten Transportaufträge auf Grund eines Kilometersatzes an die Muttergesellschaft.*

*Zur Betankung der Fahrzeuge (Eigenfuhrpark und Subunternehmer) betrieb die \*\*\*1\*\*\* GmbH bis ins Jahr 2013 eine eigene Tankstelle am Betriebsgelände. Die Betankung der Subfrächter wurde mit Ausweis der Umsatzsteuer verrechnet, welche von diesen im Wege der Vorsteuererstattung wieder zurückgefordert werden konnte.*

*Ab Ende 2013 wurde der Betrieb der Eigentankstelle eingestellt und die Tankstelle nunmehr von einer Fremdfirma, der \*\*\*2\*\*\* \*\*\*3\*\*\* Transportgesellschaft m.b.H., betrieben. Die Betankungen der ausländischen Subfrächter erfolgt an der Tankstelle in \*\*\*4\*\*\*, unmittelbar in die Tanks der Fahrzeuge. Die Treibstofflieferungen der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH werden jedoch aus Bonitätsgründen mit der Beschwerdeführerin abrechnet, welche den Vorsteuerabzug vornimmt. Diese fakturiert den auf die ausländischen Subunternehmer entfallenden Anteil ohne Aufschlag aber auch ohne Umsatzsteuer an den jeweiligen Abnehmer weiter. Auf Grund des Umstandes, dass in den Rechnungen der Firma \*\*\*3\*\*\* die jeweiligen Kennzeichen der Fahrzeuge angeführt sind, ist diese Vorgehensweise problemlos möglich.*

*Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1988 kann sich ein Unternehmer die Vorsteuer für jene Lieferungen und sonstigen Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen erbracht wurden. Der Unternehmer muss somit Empfänger der Lieferungen oder sonstigen Leistung sein. Im gegenständlichen Fall ist auf Grund des dargestellten Sachverhalts davon auszugehen, dass die \*\*\*1\*\*\* GmbH nicht als Empfänger anzusehen ist. Die Lieferungen erfolgten direkt an die ausländischen Subunternehmer, lediglich die Rechnungslegung erfolgt an die \*\*\*1\*\*\*. Die \*\*\*1\*\*\* GmbH hat bei diesen Vorgängen weder Einfluss darauf, welche Leistungen von den ausländischen Subunternehmern bezogen werden, noch wann diese bezogen werden. Die \*\*\*1\*\*\* GmbH ist somit nicht in den Leistungsaustausch zwischen der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH und den ausländischen Subunternehmern eingebunden. Ein Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin ist somit hinsichtlich der von der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH an die ausländischen Subfrächter gelieferten Treibstoffmengen unzulässig. Durch die Außenprüfung erfolgt eine Vorsteuerkürzung, wobei als Berechnungsbasis, die durch das Unternehmen bekanntgegebenen Weiterverrechnungen dienen.*

Anzumerken ist noch, dass auch für den gegenständlich nicht zutreffenden Fall, bei dem die Beschwerdeführerin als Leistungsempfänger anzusehen wäre, die bisherige Abwicklung des Unternehmens nicht korrekt wäre. In diesem Fall wäre die Weiterverrechnung des Treibstoffes von der Beschwerdeführerin an die ausländischen Subunternehmer der Umsatzsteuer zu unterziehen, welche dann von diesen - bei erliegen aller Voraussetzungen - im Erstattungswege wieder zurückgefordert werden könnte. Durch die jetzt gewählte Vorgangsweise kam es für das Unternehmen in jedem Fall zu einem wesentlichen Finanzierungsvorteil.

#### **Darstellung der Vorsteuerkürzung:**

|                                                         |                    |
|---------------------------------------------------------|--------------------|
| aus Treibstofflieferungen an ***6*** sro (CZ) 12/2013   | 1.856,50           |
| aus Treibstofflieferungen an ***7*** (HU) 12/2013       | 2.946,89           |
| aus Treibstofflieferungen an ***8*** sro (CZ) 12/2013   | 10.654,39          |
| <b>Vorsteuerkürzung 2013</b>                            | <b>15.457,78</b>   |
| aus Treibstofflieferungen an ***6*** (CZ) 1-12/2014     | 167.102,49         |
| aus Treibstofflieferungen an ***7*** (HU) 1-12/2014     | 133.297,66         |
| aus Treibstofflieferungen an ***8*** sro (CZ) 1-12/2014 | 191.120,80         |
| <b>Vorsteuerkürzung 1-12/2014</b>                       | <b>491.520,95</b>  |
| aus Treibstofflieferungen an ***6*** (CZ) 1-6/2015      | 164.993,52         |
| <b>Vorsteuerkürzung 1-6/2015</b>                        | <b>164.993,52"</b> |

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den Bescheiden datiert vom 23. November 2015 betreffend Umsatzsteuer 2013, Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-11/2014, Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2004 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2015.

Gegen alle diese richtet sich die Beschwerde vom 11. Dezember 2015, in welcher begehrt wurde, die oben angeführten Vorsteuerbeträge bei der Beschwerdeführerin anzuerkennen.

Die Beschwerdeführerin erbringe Transportleistungen im Inland und im grenzüberschreitenden Güterfernverkehr mit eigenen und mit fremden Lastkraftwagen. Die Betriebsliegenschaft der Beschwerdeführerin habe diese von der \*\*\*5\*\*\* AG gepachtet, welche Mehrheitseigentümerin und damit verbundenes Unternehmen der Beschwerdeführerin sei. Die Beschwerdeführerin nutze für ihre Transporte sowohl eigene Lastkraftwagen als auch solche der Subfrächter. Ein Teil der Subfrachttätigkeit werde von verbundenen Unternehmen im Ausland (\*\*\*10\*\*\* und \*\*\*12\*\*\*) abgewickelt. Dabei sei eine transparente Kostenstruktur gegeben, welche einem Marktvergleich standhalte. Die durch die Subunternehmer erbrachten Transportleistungen werden auf Grund eines Kilometersatzes an die Muttergesellschaft verrechnet. Der Diesel sei unter anderem Bestandteil dieses verrechneten Kilometersatzes.

Bis Ende Oktober 2013 habe die Beschwerdeführerin auf ihrem Grundstück eine eigene Tankstelle auf eigene Rechnung betrieben. Damals seien die Betankungen aller Kunden, auch der ausländischen verbundenen Unternehmen, mit Mehrwertsteuer verrechnet worden. Im November 2013 sei die Tankstelle von der \*\*\*5\*\*\* AG umgebaut und ab Dezember 2013 von

der \*\*\*5\*\*\* AG an die Firma \*\*\*2\*\*\* \*\*\*3\*\*\* Transportgesellschaft m.b.H. verpachtet worden.

Bei dieser Tankstelle handle es sich um eine öffentlich genehmigte Tankstelle für Lastkraftwagen, an welcher jeder Kunde, der eine Tankkreditkarte der Firma \*\*\*3\*\*\* besitze, tanken könne. Die Firma \*\*\*3\*\*\* habe klare und nachvollziehbare Richtlinien für die Vergabe von Tankkreditkarten und setze eine entsprechende finanzielle Leistungsfähigkeit ihrer Kunden voraus. Diese umfasste unter anderem eine entsprechende Risikoabdeckung durch eine namhafte Kreditversicherung aus dem deutschsprachigen Raum oder eine entsprechende Bankgarantie in der Höhe der getankten Menge durch eine deutschsprachige Bank.

Die ausländischen verbundenen Unternehmen \*\*\*8\*\*\* sro, \*\*\*6\*\*\*, beide mit dem Geschäfts- und Firmensitz in \*\*\*9\*\*\*, \*\*\*10\*\*\*, und die Gesellschaft \*\*\*7\*\*\* mit dem Sitz in \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*12\*\*\*, konnten die von der Firma \*\*\*3\*\*\* geforderten Mindestanforderungen für eine Geschäftsbeziehung (d.h. Erhalt und Überlassung einer Tankkreditkarte mit einem entsprechenden Tankkreditvolumen) nicht erfüllen, weswegen die Firma \*\*\*3\*\*\* eine Geschäftsbeziehung mit den erwähnten ausländischen Subunternehmen der Beschwerdeführerin abgelehnt habe. Die Beschwerdeführerin hingegen habe die geforderten Bonitätskriterien mitgebracht und sei damit Geschäftspartner der Firma \*\*\*3\*\*\* geworden. Sämtliche von der Firma \*\*\*3\*\*\* zur Verfügung gestellten Tankkarten (wohl: für die Subunternehmer der Beschwerdeführerin), welche die Basis für eine vierzehntägige Dieserverrechnung seien, seien ausnahmslos auf die \*\*\*1\*\*\* GmbH ausgestellt worden.

Auch die von den verbundenen ausländischen Subunternehmen (\*\*\*8\*\*\* sro, \*\*\*6\*\*\* und \*\*\*7\*\*\*) verwendeten seien auf die Beschwerdeführerin ausgestellt, welche für die offenen Rechnungen vollständig hafte.

In der Pachtvereinbarung der Firma \*\*\*3\*\*\* mit der \*\*\*5\*\*\* AG sei ein variabler, von der verkauften Dieselmenge abhängiger Pachtzins vereinbart. Der Pachtzins errechne sich ausschließlich aus Dieserverkäufen an fremde Dritte (Anmerkung: die nicht zum Firmenkomplex der Beschwerdeführerin gehören), was bedeute, dass sämtliche Betankungen der an die Beschwerdeführerin ausgestellten Tankkreditkarten der Firma \*\*\*3\*\*\* von der Berechnung des Pachtzinses ausgenommen seien und dafür keine Durchflusspacht berechnet werde. Als Ausgleich für den dadurch geringeren Pachtzins, sei mit \*\*\*5\*\*\* AG unter anderem vereinbart, dass sämtliche Betankungen mit Tankkarten der Beschwerdeführerin zum Einkaufspreis und ohne jeden Aufschlag zu verrechnen seien. Der günstige Dieselpreis zum Einkaufspreis des Großhändlers \*\*\*3\*\*\* ohne jeglichen Aufschlag könne ausschließlich von der Beschwerdeführerin genutzt werden. Damit dieser Kosten- und Preisvorteil bestmöglich genutzt werden könne, habe die Beschwerdeführerin ihren verbundenen Subunternehmen im November 2013 dazu angehalten, alle Betankungen soweit als möglich an dieser Tankstelle durchzuführen.

Die Beschwerdeführerin habe alle Rechnungen für erhaltene Treibstofflieferungen von der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH bezahlt und die in den Rechnungen ausgewiesene Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht und dabei den auf die ausländischen Subunternehmern entfallenden Anteil der Treibstofflieferungen ohne Aufschlag an die verbundenen Unternehmen weiterverrechnet. Dies sei auf Basis der in den Rechnungen der Firma \*\*\*3\*\*\* geschehen.

Die Begründung der belangten Behörde, dass die Beschwerdeführerin keinen Einfluss darauf gehabt habe, welche Leistungen wann von den ausländischen Subunternehmen bezogen würden, sei daher für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar. Es würde klar und eindeutig bloß Diesel bezogen und sei dies den (verbundenen) Subunternehmern empfohlen worden, um die Preis- und Kostenvorteile zu nutzen. Ansonsten sollten diese bei anderen \*\*\*3\*\*\* Tankstellen in Europa tanken, um Trocken fahren des Tanks und teures Abschleppen zu vermeiden. Der diesbezügliche Einfluss der Beschwerdeführerin hinsichtlich Art und Ort der Leistung sei stets der gleiche, egal ob es sich um eigene Lastkraftwagen oder um solche der verbundenen Unternehmen handle. Auch bei den eigenen Lastwagen habe die Beschwerdeführerin gleichviel Einfluss darauf, welche Leistung wann und wo bezogen werde. Dies könne daher nicht ausschlaggebend für die Beurteilung der Teilnahme am Leistungsaustausch sein. Die Rechnungslegung durch die Firma \*\*\*3\*\*\* sei an die Beschwerdeführerin erfolgt, mit welcher eine Geschäftsbeziehung und eine entsprechende Vereinbarung über den zu verrechnenden Dieselpreis bestehen würden. Es gebe keine Liefer- und Verrechnungspreisvereinbarung der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH mit den ausländischen verbundenen Gesellschaften \*\*\*8\*\*\* sro, \*\*\*7\*\*\* und \*\*\*6\*\*\*. Nur die Beschwerdeführerin sei Geschäftspartner der Firma \*\*\*3\*\*\*.

Eine unbare Betankung von Lastkraftwagen sei grundsätzlich nur mit einer entsprechenden finanziellen Bonität machbar und möglich. Bare Betankungen seien in der Branche unüblich, da der Fahrer entsprechend hohe Geldbeträge mitführen müssten. Ohne die Geschäftskontakte der Beschwerdeführerin zur Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH hätten die ausländischen Subunternehmen nicht die Möglichkeit zu unbaren Betankungen erhalten.

Das Finanzamt wies die eben beschriebene Beschwerde mit den Beschwerdevorentscheidungen datiert vom 18. März 2016 betreffend die Umsatzsteuer 2013, die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-11/2014, die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2004 und die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2015 ab und begründete dies mit den folgenden Worten:

*„Nach Auffassung des Finanzamts sind schon auf Grund von bei ihnen gefundenen Aktennotizen eindeutig ihre ausländischen Subunternehmer als Empfänger der hier strittigen Treibstofflieferungen anzusehen. Die Abgabenbehörde geht nach der Aktenlage davon aus, dass ihre Firma hier lediglich für die Zahlungsabwicklung zuständig war und gegenüber der*

*Tankstellenbetreiberin als Haftender zur Verfügung stand. Wörtliches Zitat aus einem dieser Aktenvermerke: ‚Die \*\*\*1\*\*\* GmbH dient als Garant für die Erfüllung der Zahlungen‘. Im Zusammenhang mit den Treibstoffrechnungen der Firma \*\*\*3\*\*\* wurden von ihrer Firma keinerlei Leistung erbracht (E-Mail ihrer steuerlichen Vertretung vom 25. Februar 2015), was sich mit ihrer steuerlichen Behandlung dieser Treibstofflieferungen deshalb deckt, weil sie diese in der Folge nie der Umsatzsteuer unterziehen wollten. Für diese Treibstofflieferungen steht daher ein Vorsteuerabzug nicht zu.“*

Gegen die genannten Beschwerdeentscheidungen richtet sich der am 20. April 2016 verfasste Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, welcher beim Finanzamt am 22. April 2016 eingelangt ist.

Darin weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass im Beschwerdeverfahren gemäß § 270 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) kein Neuerungsverbot bestehe. Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge sei während des gesamten Verfahrens Bedacht zu nehmen. Die von der Beschwerdeführerin (in der Beschwerde) erwähnten neuen Beweise seien vom Finanzamt unbeachtet geblieben. Gleichzeitig stellte die Beschwerdeführerin die Anträge auf eine Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO) und das Abhalten einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO).

Das Finanzamt legte mit Bericht vom 11. Oktober 2016 die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 11. November 2021 wurde mit Wirkung vom 12. November 2021 über das Vermögen der Beschwerdeführerin das Konkursverfahren eröffnet und ein zum Masseverwalter bestellt.

#### B) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

In der mündlichen Verhandlung am 7. März 2022 brachte der Masseverwalter in der Sache der Beschwerdeführerin vor, dass es keinen Leistungsaustausch zwischen den Subunternehmern der Beschwerdeführerin und der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH gegeben habe. Der Leistungsaustausch habe vielmehr ausschließlich zwischen der Beschwerdeführerin und der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH stattgefunden, wobei die Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH die Leistung und die Beschwerdeführerin das Geld geschuldet habe. Die Organe der Subunternehmen hätten weder ein Weisungs- noch ein Bestimmungsrecht besessen. Der Umsatz habe ausschließlich zwischen der Beschwerdeführerin und der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH und keineswegs zwischen der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH und den Subunternehmen stattgefunden. Die Beschwerdeführerin habe sämtliche Transportgeschäfte, wie z.B. mit der \*\*\*14\*\*\* und \*\*\*15\*\*\* selbst abgeschlossen, die ausländischen Tochterunternehmen nur die Transporte durchgeführt. Im Unternehmensbereich spiele die Umsatzsteuer eine neutrale Rolle. Als Masseverwalter stehe

er nunmehr vor einer Zahllast von € 600.000,00, welche er nun auf niemanden mehr abwälzen könne. Insoweit habe sich eigentlich die Republik Österreich hinsichtlich der Quote bereichert.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass bei einem allfälligen Vorsteuerabzug immer die erbrachten Vorleistungen zu prüfen seien. Die ausländischen Subunternehmen der Beschwerdeführerin seien nach europäischem Recht Umsatzsteuersubjekte. So lange als diese Diesel in Anspruch nehmen würden, stehe diesen ausländischen Subunternehmen die Vorsteuer im Weg über das Finanzamt Graz-Stadt zu. Nach der Erinnerung des Vertreters des Finanzamtes sei dies auch ursprünglich so gehandhabt worden. Erst später sei die Beschwerdeführerin, wahrscheinlich um ihre Liquidität zu verbessern, auf die Idee gekommen, für sich die Vorsteuer in Anspruch zu nehmen. Die Transportleistungen seien nicht von der Beschwerdeführerin, sondern vom jeweiligen ausländischen Subunternehmen durchgeführt worden. Im Übrigen verweise das Finanzamt auf das bisherige Vorbringen und beantrage die Abweisung der Beschwerde.

## **2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Übereinstimmend haben die Parteien vorgebracht, dass sich die Beschwerdeführerin für ihr Unternehmen, welches Transportleistungen im In- und Ausland erbringt, für diese eigener Lastkraftwagen sowie Fahrer und auch Subunternehmen bedient. Diese Subunternehmen sind Tochtergesellschaften der Beschwerdeführerin mit Sitz in \*\*\*10\*\*\* und in \*\*\*12\*\*\*.

Für die von den Tochterunternehmen durchgeführten Transportleistungen, erhalten diese ein Entgelt, welches sich aufgrund eines Kilometersatzes errechnet. In diese Kalkulation fließt auch der Preis des verbrauchten Kraftstoffes ein.

Die Beschwerdeführerin ist 100 %-ige Tochtergesellschaft der \*\*\*5\*\*\* AG (Muttergesellschaft), welche die Betriebsliegenschaft an die Beschwerdeführerin verpachtet. Auf diesem Grundstück der Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin hat die Beschwerdeführerin bis November 2013 eine Tankstelle betrieben, welche dazu diente, die eigenen Lastkraftwagen und auch die der ausländischen Tochtergesellschaften mit Diesel zu versorgen. Dabei ist der Treibstoff, welcher an die ausländischen Tochtergesellschaften verkauft wurde, mit Umsatzsteuer verrechnet worden.

Für den Einkauf des Diesels hat die Beschwerdeführerin Vorsteuer geltend gemacht. Die Tochterunternehmen haben die verrechnete Umsatzsteuer im Erstattungsweg geltend machen können.

Im November wurde die Tankstelle durch die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin umgebaut und ab Dezember 2013 an die Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH verpachtet.

Dabei wurde mit der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH vereinbart, dass diese die Tankstelle am Betriebsstandort der Beschwerdeführerin öffentlich führen kann. Dabei hat sich der Pachtzins, welchen die Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH an die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin zu bezahlen hatte, nach der Menge des verkauften Treibstoffes gerichtet.

In diesen Pachtzins wurde jedoch der mit den Tankkarten der Beschwerdeführerin getankte Diesel nicht eingerechnet und der Diesel an die Beschwerdeführerin zum Großhandelspreis verkauft.

Dementsprechend hat die Beschwerdeführerin ihre eigenen Lastkraftwagenfahrer und im Weg der Tochterfirmen auch deren Fahrern nach Möglichkeit angewiesen, nur dort am Firmensitz die Tanks ihrer Fahrzeuge zu füllen.

Um zu vermeiden, dass Fahrer große Bargeldsummen mit sich tragen müssen, erfolgte die Abrechnung der getankten Dieselmengen, auch jene der ausländischen Tochterfirmen, über Tankkarten, welche auf die Beschwerdeführerin ausgestellt worden waren.

Die daraus entstandenen Ansprüche der Firma \*\*\*3\*\*\* wurden mit Rechnung an die Beschwerdeführerin übermittelt, welche daraus die Vorsteuer geltend gemacht und die Nettosummen an ihre ausländischen Tochtergesellschaften weiterverrechnet hat.

Lieferverträge über den Bezug von Diesel mit der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH bestehen nach der unwidersprochenen Darstellung der Beschwerdeführerin nur mit der Beschwerdeführerin und nicht mit ihren ausländischen Tochtergesellschaften.

Dies wird von der Beschwerdeführerin damit begründet, dass nur die Beschwerdeführerin und nicht ihre Tochterfirmen über die notwendige Bonität verfügt haben, um den von der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH aufgestellten Kriterien für das Ausstellen von Tankkarten zu erfüllen. Die Beschwerdeführerin diente dabei als „Garant für die Erfüllungen der Zahlungen“ (E-Mail der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin vom 15. Februar 2015).

Die Beschwerdeführerin stellte in der genannten E-Mail ihr Vorgehen wie folgt dar: „Bei den von Ihnen angesprochenen Rechnungen der Firma \*\*\*3\*\*\* wurde von der Beschwerdeführerin keine Leistung erbracht. Die Leistung wurde von der Firma \*\*\*3\*\*\* erbracht und dafür eine Rechnung mit Mehrwertsteuer ausgestellt. Dass die Firma \*\*\*3\*\*\* dann die Mehrwertsteuer auch abgeführt hat, nehme ich an. Welche Leistung soll die Beschwerdeführerin erbracht haben? Diese hat nur die Eingangsrechnung der Firma \*\*\*3\*\*\* ohne Aufschlag weiterbelastet. Die Beschwerdeführerin hat aber weder etwas geliefert noch eine Leistung an den ausländischen Unternehmer erbracht. Es kann nicht sein, dass für eine einzige Lieferung von Treibstoff zweimal Mehrwertsteuer anfällt - einmal bei der Firma \*\*\*3\*\*\*, die ja die Lieferung erbracht hat und dann nochmals bei der Beschwerdeführerin, die nur die Rechnung weiterbelastet hat, ohne jeglichen Aufschlag.“

Die von den ausländischen Tochterfirmen mit Tankkarten der Beschwerdeführerin getankten Dieselmengen wurden ab Dezember 2013 von der Beschwerdeführerin an diese Tochterfirmen also ohne Aufschläge weiterverrechnet, ohne dies der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Jedoch machte die Beschwerdeführerin weiterhin die Vorsteuer für die von den ausländischen Tochterfirmen getankten Dieselmengen geltend.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien, den vorgelegten Unterlagen und dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung, soweit diese dem Bundesfinanzgericht zugänglich sind. Dass die Fahrer der ausländischen Tochterfirmen der Beschwerdeführerin ab Dezember 2013 mit auf die Beschwerdeführerin ausgestellten Tankkarten bei der Tankstelle der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH auf dem Grundstück der Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin am Firmensitz der Beschwerdeführerin ihre Lastkraftwagen betankt haben und dafür Rechnungen an die Beschwerdeführerin ausgestellt wurden, aus welchen die Vorsteuer geltend gemacht wurde, blieb im Verwaltungsverfahren vom Finanzamt unwidersprochen und gibt es in den vorgelegten Akten auch keinen Hinweis, der an der Richtigkeit dieser Darstellung zweifeln ließe.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe und Abänderung)**

§ 1 Abs. 1 UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 34/2010) lautet:

*„§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:*

*1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;“*

§ 2 Abs. 1 und 2 UStG 1994 lauten:

*„§ 2. (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.*

*(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,*

*1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind;*

*2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.*

*Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.“*

§ 3 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

*„§ 3. (1) Lieferungen sind 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.“*

§ 4 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

*„§ 4. (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.“*

§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 lautet:

*„§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:*

*1. a) 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.“*

Dass die Beschwerdeführerin Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist, steht außer Zweifel, weil sie umfangreiches Transportunternehmen selbständig betreibt, um damit Einnahmen und bestenfalls Gewinne zu erzielen.

Strittig ist zwischen den Verfahrensparteien bloß, ob die Beschwerdeführerin durch das Benutzen von auf die Beschwerdeführerin ausgestellte Tankkarten durch die Fahrer ihrer ausländischen Tochtergesellschaften Lieferungen von Diesel an andere Unternehmen (die Tochtergesellschaften der Beschwerdeführerin) durchgeführt hat.

In dieser Hinsicht hat die Beschwerdeführerin in sich Widersprüchliches vorgebracht.

Einerseits hat sie im oben zitierten Schreiben vom 25. Februar 2015 darauf bestanden, in Zusammenhang mit dem Tanken von Diesel durch ihre ausländischen Tochtergesellschaften weder etwas geliefert noch „*Leistung*“ erbracht, sondern bloß die Eingangsrechnungen (von der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH hinsichtlich der Lastkraftwagen der ausländischen Tochterunternehmen) an die ausländischen Tochterunternehmen weiterbelastet zu haben, woraus der Prüfer und das Finanzamt geschlossen haben, dass dieser Vorgang nicht zur Unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin gehört und dementsprechend auch kein Anspruch auf Vorsteuer nach § 12 Abs. 1 UStG 1988 entstehen kann.

Andererseits bestand die Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift darauf, „*sehr wohl in den Leistungsaustausch*“ zwischen der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH und den ausländischen Tochterunternehmen der Beschwerdeführerin „*eingebunden*“ zu sein. Die Beschwerdeführerin besteht in der Beschwerdeschrift darauf, dass sie auf die Art wie die Lastkraftwagen betankt werden bei den ausländischen Tochterfirmen in der gleichen Weise Einfluss nimmt, wie bei ihren firmeneigenen Fahrzeugen beziehungsweise Fahrern. Alle seien dazu angehalten, wenn irgend möglich die an die Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH verpachtete Tankstelle am Firmensitz der Beschwerdeführerin und ansonsten Tankstellen der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH innerhalb Europas (jeweils mit den auf die Beschwerdeführerin ausgestellten Tankkarten) zu benutzen.

Betrachtet man die Organisationstruktur der Beschwerdeführerin und ihrer ausländischen Tochtergesellschaften, so würde man, wenn diese ihren Firmensitz in Österreich hätten und ihre Geschäftstätigkeit in Österreich stattfände, daran denken, dass es sich um eine Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1988 handeln könnte. Für diesen Fall wäre die Vorgangsweise der Beschwerdeführerin (Vorsteuer von Rechnungen für Diesel, keine Rechnung mit Umsatzsteuer an die Organgesellschaften) richtig.

Allerdings schließt § 2 Abs. 2 Z 2 zweiter Absatz UStG 1994 die umsatzsteuerliche Organschaft für im Ausland gelegene Unternehmensteile beziehungsweise Subunternehmen aus (siehe den oben zitierten Gesetzestext).

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist ohnehin vom Gedanken der Vereinfachung des Umganges mit Umsatz- und Vorsteuer geschuldet (siehe für die herrschende Ansicht und sich mit europarechtlichen Aspekten auseinandersetzend Dr. Hans-Georg Koppensteiner, LL.M., RdW 2017/16, RdW 2017, 6, Heft 1 v. 23.1.2017). Kommt diese Vereinfachungsregel nicht in Betracht, so ist wieder die allgemeine Rechtslage anzuwenden, wie dies die

Beschwerdeführerin auch getan hat, als sie die Tankstelle auf ihrer von der Muttergesellschaft zur Verfügung gestellten Betriebsliegenschaft selbst betrieben hat.

Nur die Beschwerdeführerin ist Vertragspartner der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH und hat auch von dieser Rechnungen über den von ihren Tochterfirmen mit den Tankkarten der Beschwerdeführerin gekauften Diesel erhalten. Verrechnet die Beschwerdeführerin dies ohne jeden Gewinnaufschlag für Verwaltung und das Tragen des Haftungsrisikos an ihre ausländischen Tochtergesellschaften weiter, mag dies einkommensteuerlich in Hinblick auf die Verrechnungspreise zwischen der Beschwerdeführerin und deren ausländischen Töchter Relevanz haben, hat aber keine Auswirkung darauf, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen ihres Unternehmens Diesel an ihre Tochtergesellschaften verkauft und insofern eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG 1944 durchführt. Dass die Lieferung direkt vom Dritten (Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH) an die Abnehmer (die ausländischen Tochtergesellschaften) der Beschwerdeführerin erfolgen, macht dabei keinen Unterschied, ist dies doch in der unternehmerischen Praxis eine übliche und (häufige) Vorgangsweise.

Im Fall der Beschwerdeführerin treten die Lastkraftwagenfahrer der ausländischen Tochterunternehmen der Beschwerdeführerin gegenüber dem liefernden Dritten (der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH) mit den Tankkarten sogar als Erfüllungsgehilfen der Beschwerdeführerin auf, was wieder gegen eine direkte Lieferung an die ausländischen Tochtergesellschaften und für das Vorhandensein von zwei Lieferungen (erstens von der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH an die Beschwerdeführerin und zweitens von der Beschwerdeführerin an ihre ausländischen Tochtergesellschaften) spricht, welche durch einen einzigen Vorgang (das Tanken der Lastkraftwagen der ausländischen Tochtergesellschaften durch deren Fahrer mit Tankkarten der Beschwerdeführerin) verwirklicht wird.

Liefert die Beschwerdeführerin den fraglichen Diesel an ihre ausländischen Tochtergesellschaften und wird dies von der Beschwerdeführerin wie in den Rechnungen der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH an die ausländischen Tochterunternehmen verrechnet, so bemisst sich die Höhe der von der Beschwerdeführerin zu begleichenden Umsatzsteuer nach diesem Betrag (§ 4 Abs. 1 UStG 1994) und ergibt sich der anzuwendende Steuersatz aus § 10 Abs. 1 UStG 1994 („Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage“), weswegen insofern die angefochtenen Bescheide spruchgemäß abzuändern waren.

Stellt die Beschwerdeführerin entsprechende korrigierte Rechnungen an ihre ausländischen Tochtergesellschaften aus, so können diese die entsprechende Vorsteuer im Erstattungsweg einfordern, wodurch auch hier die Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmernetzwerk sichergestellt ist.

Hat die Beschwerdeführerin den beschwerdegegenständlichen Diesel an ihre ausländischen Tochterunternehmen im Rahmen ihres Unternehmens geliefert, steht ihr für den Bezug dieser Treibstoffe auch die von der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH in den Rechnungen an die

Beschwerdeführerin gesondert ausgewiesene Vorsteuer für die Lieferung am Firmensitz der Beschwerdeführerin als Vorsteuer zu (§ 12 Abs. 1 UStG 1994 siehe oben). Dementsprechend waren auch hier die angefochtenen Bescheide spruchgemäß abzuändern und der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben.

Angemerkt sei, dass die in diesem Erkenntnis angewendete Beweiswürdigung und Beurteilung der Rechtslage auch vom damaligen Fachbereich der Großbetriebsprüfung in einer dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegten E-Mail, welche sich jedoch im elektronischen Archiv der Finanzverwaltung befindet, geteilt wurde. Dort wurde dem zuständigen Mitarbeiter des Fachbereiches der Finanzverwaltung mitgeteilt, dass, wenn die ausländischen Tochterunternehmen Tankkarten verwendet haben, von einer Lieferung der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH an die Beschwerdeführerin und einer weiteren Lieferung an die ausländischen Tochtergesellschaften auszugehen sei (E-Mail vom 26. August 2015 samt Hinweis auf eine dementsprechende Auskunft des bundesweiten Fachbereiches 19. Februar 2015 (GZ. SZK-010219/0543-USt/2014)).

## **2. Zu Spruchpunkt II. (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 sich dieses Erkenntnis abgesehen von der Beweiswürdigung auf die bloße Anwendung des Gesetzestextes entsprechend der herrschenden Lehre und Judikatur beschränkt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung dieses Falles hinausgeht.

Linz, am 9. März 2022