

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***27***, vertreten durch ***1*** Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., ***2***, über die Beschwerde vom 30.05.2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. Mai 2022 betreffend Umsatzsteuer 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

I. Verfahrensgang

I.1. Am 31.03.2022 reichte der Beschwerdeführer, im folgenden abgekürzt „der Bf.“ seine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2020 elektronisch ein. Er erklärte darin keine Lieferungen und sonstige Leistungen in Kennzahl 000, sondern nur einen mit 20% Normalsteuersatz zu versteuernden Eigenverbrauch iHv EUR 592,32 und ig. Erwerb iHv EUR 107,52 sowie Vorsteuern in der Gesamthöhe von EUR 6.565,76.

In der am gleichen Tag elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2020 erklärte er als Einzelunternehmer Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Branche „82.9. Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen“, davon Betriebseinnahmen (Kennzahl 9040) in der Höhe von EUR 90.301,25. Bereits am 17.03.2022 langte beim Finanzamt Österreich die Einnahmen/Ausgabenrechnung des Bf. für das Jahr 2020

ein. Darin wurden die in KZ 9040 ausgewiesenen Betriebseinnahmen als nicht steuerbare Auslandsumsätze bezeichnet.

I.2. Mit Schreiben vom 08.04.2022 richtete das Finanzamt Österreich an den Bf. ein Ersuchen um Ergänzung. Unter den Ergänzungspunkten findet sich folgender Text: *„Ihre Erklärung wurde von der EDV zur vorprüfenden Kontrolle ausgewählt. Folgende Unterlagen sind bitte binnen Frist nachzureichen bzw. folgende Fragen zu beantworten:*

- 1. Worum handelt es sich bei den "nicht steuerbaren Auslandsumsätzen" genau?*
- 2. Warum wurden hierfür keine Zusammenfassenden Meldungen eingereicht? Zur Überprüfung einer möglichen Verpflichtung zur Führung einer Registrierkassa werden Sie ersucht, Ihre Bareinnahmen bekanntzugeben (Vorlage Kassabuch, Buchungsjournal Kassa etc.).“*

I.3. Mit Umsatzsteuerbescheid 2020 vom 04.05.2022 wurde der Bf. veranlagt. Darin wurden entgegen seiner Umsatzsteuererklärung in der Kennzahl 000 Lieferungen und sonstige Leistungen iHv EUR 90.301,25 festgesetzt und dem Normalsteuersatz von 20% unterworfen. In der Begründung wurde angeführt: *„Da das Ergänzungsersuchen vom 06. April 2022 bis dato nicht beantwortet wurde, wurden die "nicht steuerbaren Auslandsumsätze" in Höhe von 90.301,25 als steuerpflichtige Umsätze mit 20% Umsatzsteuer behandelt.“*

I.4. In der gegen den Umsatzsteuerbescheid elektronisch am 30.05.2022 eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht: *„Sehr geehrte Damen und Herren! Im bekämpften USt-Bescheid wurden EUR 90.301,25 nicht steuerbare Auslandsumsätze dem Normalsteuersatz in Höhe von 20% unterzogen. Bei den gegenständlichen Umsatzerlösen handelt es sich um Lehrveranstaltungen von Unternehmen gem. Par 3a Abs 11 USTG. Die entsprechenden Honorare sind auf einem eigenen Konto unter Angabe der ausländischen UID Nr verbucht. Für diese Umsätze war keine ZMV abzugeben. Leider wurde das Ergänzungsansuchen vom 06.04.2022 zwar intern beantwortet, aber an die Behörde offensichtlich nicht übertragen. Die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Umsätze /die waren jedes Jahr gegeben/ war auch bei der stattgefundenen Außenprüfung 2012 bis 2016 kein Thema. Anträge: Aufhebung des bekämpften Bescheides, Stundung des USt Rückstandes bis zur Berufungserledigung, Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. Zu allfälligen weiteren Infos stehen wir jederzeit zur Verfügung und verbleiben mit freundlichen Grüßen (...).“*

I.5. Mit Schreiben vom 31.05.2022 wurde der Bf. mit Ergänzungsersuchen aufgefordert, eine Aufstellung seiner Einnahmen samt 5-10 Ausgangsrechnungen hinsichtlich seiner Lehrtätigkeit (Auslandsumsätze) vorzulegen.

I.6. Mit 15.06.2022 legte die steuerliche Vertretung einen Ausdruck des Kontos 4001 Leistungserlöse EU für das Jahr 2020 mit dem Gesamtsaldo von EUR 90.301,25, die als Betriebseinnahmen im Rahmen der selbständigen Einkünfte erklärt wurden, und alle – bis auf eine - den einzelnen Buchungen zugrundeliegenden Rechnungen vor. In drei dieser

vorgelegten Rechnungen wurde auf eine Aufhebungsvereinbarung vom 03.11./06.11.2020 Bezug genommen.

I.7. Mit Ergänzungsvorhalt vom 27.06.2022 wandte sich das Finanzamt Österreich erneut an den Bf.. Darin wurde er aufgefordert, die Aufhebungsvereinbarungen, auf die in den vorgelegten Rechnungen hingewiesen wird, und eine detaillierte Leistungsbezeichnung der vorgelegten Rechnungen vorzulegen. Der Bf. wird in diesem Schreiben auch darauf aufmerksam gemacht, dass Rechnungen Auskunft darüber zu geben haben, welche Leistungen erbracht wurden. Weiters wird ausgeführt: *„Weiters wurde auf den Rechnungen nicht auf den Übergang der Steuerschuld hingewiesen und auch keine Zusammenfassenden Meldungen eingereicht. Bitte um Nacherfassung binnen Frist, ansonsten können Ihre Umsätze nicht als steuerfrei behandelt werden.“*

I.8. Mit Beschwerdevereinscheidung vom 25.08.2022 wurde die Beschwerde vom 30.05.2022 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2020 vom 04.05.2022 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautet: *„Ihre Beschwerde musste als unbegründet abgewiesen werden, da das Ergänzungersuchen vom 27.06.2022 bis dato nicht beantwortet wurde. Es erfolgte weder eine detaillierte Leistungsbezeichnung, noch die Vorlage der Aufhebungsvereinbarungen und die Zusammenfassenden Meldungen wurden bis zum heutigen Tag ebenfalls nicht nachgeholt.“*

I.9. Mit Schreiben vom 20.09.2022 beantragte die steuerliche Vertretung des Bf., die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Hinsichtlich der Begründung des Begehrens wird auf die Beschwerde vom 30.05.2022 verwiesen. Weiters wird die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

I.10. Die Beschwerde wurde am 09.01.2023 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Im Vorlagebericht wird ausgeführt:

„Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist beratend (Mitarbeiterentwicklung und strategische Beratung, Compliance Awareness Training,...) für Unternehmen in Deutschland tätig. Sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 6 UStG werden erbracht. Trotz Aufforderung wurden keine Rechnungen mit Reverse Charge vorgelegt und keine Zusammenfassenden Meldungen abgegeben. Von den versendeten Ersuchen um Ergänzung wurde nur das Ersuchen um Ergänzung vom 31.05.2022 beantwortet. Die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung angeführten „nicht steuerbaren Auslandsumsätze“ in Höhe von € 90.301,25 wurden als steuerpflichtige Umsätze behandelt. Es wurde kein Nachweis der Besteuerung der gegenständlichen Umsätze in Deutschland erbracht.

Beweismittel: vorgelegte Unterlagen

Stellungnahme:

Für den Fall, dass der Nachweis der Besteuerung in Deutschland erbracht wird, wird beantragt, der Beschwerde stattzugeben.“

I.11. Am 12.01.2023 verfasste das BFG nachfolgenden Vorhalt an den Bf. mit dem Hinweis, dass nicht aus allen vorgelegten Rechnungen klar der Inhalt der erbrachten sonstigen Leistungen hervorgehe, der Leistungsinhalt aber wesentlich zur Leistungsortbestimmung sei.

„1. Beschreiben Sie, was Sie konkret im Jahr 2020 zur Erzielung Ihrer selbständigen Einkünfte getan haben. Waren Sie vorher nichtselbständig tätig? Bei welchem Arbeitgeber?

2. Legen Sie die Aufhebungsvereinbarung vom 03.11./06.11.2020 vor, die in den vorgelegten Honorarnoten Nr. 2012006, 2012005 und 2012004 angesprochen wird. Warum sind die Honorarnoten trotz einheitlichem Bezug an unterschiedliche Auftraggeber gerichtet?

3. Was war Leistungsinhalt der Honorarnote 2003001 vom 20.03.2020. Legen Sie das zugrundeliegende Angebot und den Auftrag vor.

4. Warum wurde für die erbrachten sonstigen Leistungen nicht eine ZMR gem. Artikel 21 Abs. 3 iVm Abs. 6 UStG abgegeben, obwohl offensichtlich davon ausgegangen wurde, dass die vom Beschwerdeführer ausgeführten sonstigen Leistungen in Deutschland steuerpflichtig waren und die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet wurde?“

I.12. Mit Schreiben vom 26.01.2023 beantwortete die steuerliche Vertretung des Bf. den Vorhalt des BFG wie folgt:

„1 In Beantwortung des Vorhaltes, zugestellt am 16 01 2023, in obiger Angelegenheit führen wir aus, wie folgt:

*2 Zu 1/Die in 2020 erbrachten Leistungen umfassten unterrichtende und lehrende sonstige Leistungen. Diese Tätigkeiten wurden gegenüber den Firmen „***3*** S+S“, „***4***“, „***5***“, „***6*** Logistic“, alle in Deutschland, erbracht. Auf die übertragenen Anlagen und TZ 9 wird verwiesen. In den Vorjahren war der Bf. auch unselbständig tätig und zwar auch bei den genannten Unternehmen. Es wurden bis 2018 zwei Lohnverrechnungen geführt - Österreich und Deutschland - je nach Aufenthaltsdauer in den einzelnen Staaten. Ab dem Wirtschaftsjahr 2019 war der Bf. ausschließlich selbständig tätig.*

*3 Zu2/Sehen Sie bitte die Aufhebungsvereinbarungen. Alle genannten Unternehmen mit Ausnahme der „***6*** Logistic“ gehören zur Unternehmensgruppe „***3***“.*

4 Zu3/Bedingt durch eine massive Umsatzverschlechterung im Transportbereich, Ausnahme Lebensmittel und Sauerstoff, wurde das seinerzeitige sehr umfangreiche Angebot gekürzt bzw. storniert und sich für 2020 für eine Pauschale entschieden.

5 Zu4/Nach der allgemeinen Grundregel richtet sich die Bestimmung des Ortes, an dem eine Dienstleistung ausgeführt wird, und an dem somit deren Besteuerung erfolgt, danach, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist oder nicht. Gegenständlich erfolgt die Dienstleistung an einen Unternehmer. Jedoch gibt es Ausnahmen von dieser Regel und zwar, wenn es sich um künstlerische, wissenschaftliche und unterrichtende Leistungen handelt.

6 Für Dienstleistungen, bei denen die Steuerschuld nach Artikel 196 MwSt-RL 2006/112EG zwingend auf das Unternehmen, das die Leistung empfängt, übergeht, muss das leistende Unternehmen eine Zusammenfassende Meldung abgeben. Bei Dienstleistungen jedoch, bei denen sich der Ort der Besteuerung nicht nach der Grundregel richtet, sind diese nicht in die Zusammenfassende Meldung aufzunehmen. Daher unsere Vorgangsweise.

*7 Weiters möchten wir eine Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamtes Österreich Dienststelle ***7*** abgeben. Die urgierten Ergänzungsgesuche wurden mehrmals auch an anderer Stelle beantwortet - es läuft auch eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 - und die entsprechenden Unterlagen in Vorlage gebracht.*

*8 Auch anlässlich einer Außenprüfung des Finanzamtes ***7*** wurden diese Auslandseinkünfte ohne Beanstandung durchleuchtet (Protokoll Schlussbesprechung vom 12.02 2019).*

*9 Zur weiteren Erhellung der Tätigkeit des Bf. übertragen wir einen Vertragsentwurf zwischen dem Bf. und „***3*** ***8*** GmbH&Co.KG“, der genau die Tätigkeit des Bf. ausweist.*

10 Für allfällige weiterführende Informationen stehen wir jederzeit zur Verfügung.

*11 Beilagen: Aufhebungsvereinbarung ***3*** Service, ***3*** & CoKG, ***4*** GmbH&CoKG, ***5*** und ***6*** Logistic//Einzelauftrag „Compliance Management System“*

I.13. In der Folge hat das BFG den Vorhalt sowie die Vorhaltsbeantwortung samt beigelegter Unterlagen an das Finanzamt Österreich zu einer allfälligen Stellungnahme übermittelt. Im Vorhalt wurde zum Ausdruck gebracht, dass für die näher beschriebenen sonstigen Leistungen gegenüber deutschen unternehmerischen Leistungsempfängern der Leistungsort auch dann nicht nach Österreich ***13***ert werden kann, wenn in Österreich keine ZMR abgegeben wurde oder kein Nachweis der Besteuerung in Deutschland erbracht wird.

I.14. In der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes Österreich vom 13.02.2023 wurde ausgeführt, dass die vorgelegten Rechnungen nicht den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Rechnung (fehlende Leistungsbeschreibung, fehlender Hinweis Übergang der Steuerschuld) entsprechen. Die im Vorhalt vom 12.01.2023 vom BFG angeforderten Leistungsinhalte zur

Honorarnote 2003001 vom 20.03.2020 seien nicht ersichtlich. Mangels Beleg könne bei Abrechnungen „Honorar“ (Anmerkung: Es handelt sich um ein Honorar iHv EUR 1.635,67, das auf dem Konto 4001 verbucht wurde, von Gesamtbuchungen in der Höhe von über TEUR 90) nicht darauf geschlossen werden, dass es sich um Beratungsleistungen mit Tätigkeitsort bei deutschen Unternehmen handle (es werde lediglich „vermutet“). Ein Nachweis der entsprechenden steuerlichen Erfassung in Deutschland sei nach wie vor nicht gegeben. Laut vorgelegten Unterlagen und eingebrachter Beschwerde handle es sich um sonstige Leistungen gem. § 3a Abs. 11 UStG. Die Abweichung von der Grundregel gelte für sonstige Leistungen, die an einen Nichtunternehmer erbracht werden. Den vorgelegten Unterlagen sei zu entnehmen, dass die sonstigen Leistungen an Unternehmer erbracht worden seien. Somit gelte die Grundnorm gem. § 3a Abs. 6 UStG und werde an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibe. Bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich gem. § 3a Abs. 6 UStG bestimme, sei eine Zusammenfassende Meldung (ZM) abzugeben. Bis dato seien entgegen Art. 3a Abs. 3 iVm Art 3a Abs. 7 UStG keine Zusammenfassenden Meldungen eingereicht worden. Eine Überprüfung der Gültigkeit der angegebenen UID-Nummern sei seitens des Unternehmens nicht vorgenommen worden. Die vom Bf. eingebrachte Beschwerde zur Einkommensteuer 2020 sei dem BFG vorgelegt worden.

I.15. Mit Vorhalt vom 16.02.2023 hat das BFG die Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes Österreich samt zugrundeliegendem Vorhalt und Beilagen an die steuerliche Vertretung des Bf. zur Stellungnahme übermittelt. Der Bf. wurde ersucht, den zugrundeliegenden Auftrag zur Honorarnote 2003001 vom 20.03.2020 ebenso wie die Honorarnote iHv EUR 1.635,87 vorzulegen.

I.16. Mit Schreiben vom 23.02.2023 hat die steuerliche Vertretung des Bf. diesen Vorhalt beantwortet und die Anträge auf Entscheidung der Beschwerde durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Das Schreiben führt aus:

„1 In Beantwortung Ihres Vorhaltes, zugestellt am 20 02 2023, In obiger Angelegenheit führen wir aus, wie folgt:

*2 Zu Honorarnote 2003001 über EUR 3 920 betreffend „***6*** GmbH“: Hierzu haben wir in der Beantwortung des Vorhaltes, zugestellt am 16 01 2023, die Agenda für den HSSE-Tag am 11.12 2019 im Entwurf beigelegt. Für dieses Intensivseminar wurden EUR 3 920 verrechnet- Die Auftragserteilung und Durchführung des Seminars erfolgte im Dezember 2019.*

*3 Zu Honorarnote AR 1911015 über EUR 1 635, 67 betreffend ***3*** ***8*** GmbH: Dabei handelt es sich um ein Resthonorar aus dem Wirtschaftsjahr 2019 AR 1909013 vom 25.09 2019.*

4 Stellungnahme zur Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes Österreich: In den

Aufhebungsvereinbarungen wird explizit die jeweilige Leistungsverpflichtung angesprochen. Das heißt, dass bis zur Beendigung der angesprochenen Leistungsvereinbarung Leistungen erbracht wurden. Der Abgeltung stehen tatsächlich erbrachte Leistungen gegenüber. Auf die Aufhebungsvereinbarungen wird verwiesen § 1 ff.

5 Der Hinweis, dass „mangels Beleg bei Abrechnungen Honorar nicht darauf geschlossen werden kann, dass es sich um Beratungsleistungen bei deutschen Unternehmen handelt“ geht ins Leere. Jede der Honorarnoten kann durch Schriftlichkeit belegt werden.

6 Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der erbrachten Leistungen des Bf. sind die Bestimmungen des § 3 a Abs 11a UStG heranzuziehen.

7 Die gegenständlichen Leistungen richten sich nicht nach der allgemein bekannten Grundregel und sind sohin nicht in eine Zusammenfassende Meldung aufzunehmen. Bitte sehen Sie auch unsere Ausführungen vom 26 01 2023 Ziffer 6.

8 Wie kommt das Finanzamt Österreich dazu zu behaupten, dass die angegebenen UID Nummern nicht auf Richtigkeit geprüft wurden? Hinsichtlich der bestehenden Unternehmereigenschaft der Unternehmungen, für die der Bf. tätig war, gab es nie Zweifel, weil die Eintragungen im Handelsregister bekannt waren. Der Bf. hat über einen langen Zeitraum als Geschäftsführer in den meisten Gesellschaften gewirkt und eine Eintragung im Handelsregister war zwingend. Die Tätigkeit als Geschäftsführer war sowohl im angestellten als auch selbständigen Bereich gegeben. (...)“

I.17. Diese Vorhaltsbeantwortung wurde dem Finanzamt Österreich zur Kenntnis weitergeleitet. Mit Schreiben vom 20.03.2023 hat das Finanzamt wie folgt geantwortet:

„• Die Schriftlichkeit von Honoraren wurde nicht angezweifelt; es wurde darauf verwiesen, dass die vorgelegten Rechnungen nicht den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Rechnung gern § 11 UStG (fehlende Leistungsbeschreibung, fehlender Hinweis Übergang der Steuerschuld) entsprechen.

• Im Schreiben vom 23.02.2023 wird durch die steuerliche Vertretung auf die umsatzsteuerliche Behandlung der sonst. Leistung nach § 3a Abs 11a UStG verwiesen. Die gem. § 3a Abs 11a UStG angeführten sonstigen Leistungen iZm kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen ...soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer ausgeführt werden, werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum Teil tätig wird. Da die sonstigen Leistungen an Unternehmer erbracht wurden, gilt die Generalnorm gern § 3a Abs 6 UStG.

• Bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich gern § 3a Abs 6 UStG bestimmt, ist eine Zusammenfassende Meldung (ZM) abzugeben.

- Die Überprüfung der Abfrage betreffend Gültigkeit einer UID-Nummer erfolgt über das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS). Entsprechend den am 13.2.2023 durchgeführten Abfragen hinsichtlich der vom Bf. durchgeführten Bestätigungsverfahren ist ersichtlich, dass im System keine Bestätigungsverfahren durchgeführt wurden.
- Eine Eintragung im Handelsregister ist kein Nachweis der Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG. Eine Geschäftsführungstätigkeit ist kein Hinweis und kein Nachweis betreffend die Unternehmereigenschaft iSd UStG.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Streitpunkt:

Strittig ist, ob der Leistungsort von Deutschland nach Österreich verlagert werden kann, weil der Bf. verschiedenen Pflichten – kein Hinweis auf Übergang der Steuerschuld auf der Rechnung, keine Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen, keine Abfrage über die Gültigkeit der UID-Nummern der Leistungsempfänger, kein Nachweis über die Besteuerung in Deutschland – nicht nachgekommen ist.

2. Sachverhalt

2.1.

2.1.1. Der Bf. war mit Wirkung vom 01.01.2009 angestellter Geschäftsführer der ***9*** GmbH mit Sitz in ***10***, Deutschland. In dieser Funktion zählten zu seinen Verantwortungsbereichen die Führung der Geschäftsaktivitäten der ***13*** ***3*** GmbH & Co KG und nach Abstimmung mit dem Verleger auch redaktionelle Belange (§ 1 (Aufgabenbereich) des Geschäftsführervertrags zwischen ihm und der ***9*** GmbH vom 15.01.2009). Gem. § 1 Abs. 2 dieses Geschäftsführervertrages übernahm der Geschäftsführer auf Wunsch der Gesellschafterversammlung ohne zusätzlich Vergütung auch Aufgaben in weiteren Gesellschaften des ***3***-Unternehmungsverbandes, insbesondere die Aufgaben eines Geschäftsführers, Aufsichtsrats und vergleichbarer Positionen. Gleiches galt für die Übernahme von Funktionen in Verbänden und ähnlichen Zusammenschlüssen, soweit hieran ein Interesse der Gesellschaft besteht. (...) Der Bf. war im Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftsführungsvertrages auch Geschäftsführer der ***11*** Verwaltungs-GmbH und der ***12*** Verwaltungs-GmbH.

2.1.2. In § 3 Abs. 3 des Geschäftsführervertrages wird die Berechnung der ihm gewährten jährlichen Vergütung festgehalten. dem Fixbezug waren auch sämtliche Tätigkeiten für andere Gesellschaften des ***3***-Unternehmensverbandes einschließlich Mehrarbeit außerhalb der betriebsüblichen Arbeitszeiten abgegolten. Darüber hinaus erhielt der Bf. auch jährliche eine variable Vergütung. Aus der Einbeziehung des Betriebsergebnisses nachfolgend genannter Unternehmen ergibt sich, dass der Bf. in seiner Funktion als Geschäftsführer der ***9*** auf deren Betriebsergebnis Einfluss hatte:

- das Betriebsergebnis der ***14*** bzw. der den ***14*** des ***3***-Unternehmensverbandes (mit Ausnahme der Fa. ***3*** & Co. KG vormals ***25***) zugeordneten Gesellschaften (derzeit: ***3*** ***15*** GmbH & Co KG; ***16*** GmbH & Co. KG, ***17*** GmbH, ***18*** GmbH & Co KG)
- das Betriebsergebnis des Verlages bzw. der dem ***13*** zugeordneten Gesellschaften des ***3***-Unternehmensverbandes mit Ausnahme der Firma ***3*** & Co. KG vormals ***25*** (derzeit: ***13*** ***3*** GmbH & Co. KG, ***3*** ***19*** GmbH & Co. KG, ***12*** GmbH & Co. KG, ***20*** GmbH & Co. KG) und das-Betriebsergebnis der ***11*** GmbH & Co. KG

2.1.3. Wie sich aus § 7 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages (Nebentätigkeit) ergibt, hat der Bf. auch bereits bei Aufnahme der Geschäftsführung für die ***9*** als Einzelunternehmer ein Beratungsunternehmen, nämlich die ***21*** mit Sitz in A-***22***, geführt. Im Rahmen dieser Tätigkeit hielt der Bf. Seminare für andere Unternehmen. Die Beibehaltung dieser Tätigkeit war ihm bis zu einem Höchstausmaß von festgelegten Seminartagen pro Kalenderjahr weiter erlaubt.

2.1.4. Der Geschäftsführer hatte gem. § 8 des Gesellschaftsvertrages mindestens 70% seiner Arbeitstage in ***26*** zu erbringen. Maximal 30% der Arbeitstage konnte er an seinem Wohnsitz in Österreich zurücklegen.

2.1.5. Nach § 11 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages war der Geschäftsführervertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, endete gem. § 11 Abs. 7 des Gesellschaftsvertrages jedoch, ohne dass es einer besonderen Kündigung bedarf, mit Ablauf des Jahres, in dem der Geschäftsführer die gesetzliche Regelsaltersgrenze nach den Vorschriften des SGB VI erreicht.

Der Bf. ist im ***23*** ***24*** geboren. Gem. § 235 des sechsten Buches des deutschen Sozialgesetzbuches erreichte er mit seinem Geburtsjahr ***24*** mit 65 Jahren und 7 Monaten das deutsche Regelpensionsalter. Sein Geschäftsführervertrag endete daher laut Vertrag mit Ende 2018.

2.2.

2.2.1. Im Jahr 2020 erzielte der Bf. nur mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund des Bezugs einer Alterspension von der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft und Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seinen ausschließlich gegenüber deutschen Unternehmen erbrachten Beratungs- bzw. Seminartätigkeiten, die er auch bereits in Zeiten seiner Geschäftsführertätigkeit verfolgte.

2.2.2. In der für das Jahr 2020 vorgelegten Einnahmen- Ausgabenrechnung werden nicht umsatzsteuerbare Auslandserlöse iHv EUR 90.301,25 ausgewiesen. Diese finden zwar in der Einkommensteuererklärung als Betriebseinnahmen (KZ 9040) ihren Niederschlag, nicht aber in der Umsatzsteuerklärung, weil sie der Bf. als nicht in Österreich umsatzsteuerbare Auslandsumsätze einstuft.

Zur Konkretisierung, wie sich diese Auslandserlöse iHv EUR 90.301,25 zusammensetzen, hat der Bf. das Kontoblatt 4001 Leistungserlöse EU und Rechnungen und sonstige Unterlagen vorgelegt.

Bis auf den Betrag iHv EUR 1.635,67 gibt es für sämtliche anderen als nicht umsatzsteuerbar behandelten Auslandsumsätze in Höhe von insgesamt EUR 90.301,25 Rechnungen.

Die Richterinnen des BFG haben eine Aufstellung dieser Rechnungen (Vgl. Beilage 1) mit der Angabe des Leistungsempfängers, des Leistungsinhaltes auf den Rechnungen, ob die Leistung erbracht wurde, wie sie erbracht wurde und welcher Betrag dafür in Rechnung gestellt wurde, gemacht. Sämtliche der Rechnungen weisen den Namen, die Anschrift sowie die UID Nummer sowohl des Leistenden wie des deutschen Leistungsempfängers auf. Die Rechnungen weisen keine Umsatzsteuer auf. Ein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den deutschen Leistungsempfänger fehlt auf jeder Rechnung.

Mit Ausnahme der ***6*** GmbH in Deutschland gehören alle anderen deutschen Leistungsempfänger dem Unternehmensverband (***3***) an, dem der Bf. bis 2018 als Geschäftsführer vorstand. Diese Leistungsempfänger weisen dieselbe Adresse auf, nämlich ***10***, wie sein früherer Arbeitgeber, die ***9*** GmbH.

In der Anlage 1 zum Einzelauftrag ***3*** ***8*** GmbH & Co KG „Compliance Management System“ wird die Unternehmensgruppe ***3*** als mittelständischer Mischkonzern beschrieben, der sich aus gewerblichen (***14***) Betrieben, Medienbetrieben (***13***), einer Logistik- und einer Dienstleistungsgesellschaft, einer Werbeagentur und einer

Softwarefirma, sowie einer Holding zusammensetzt. Die Aufgabe des Bf. war bei diesem Einzelauftrag, das Unternehmen bei der Koordination und Zusammenführung der diversen Anforderungen und bei der Entwicklung der vielfältigen Lösungsansätze zu unterstützen. Konkret geschah dies durch Beratung der Verantwortlichen, auch in Form von Workshops und Projekttagen, und der Durchführung von Seminaren für die betroffenen Mitarbeiter.

2.2.3. Der Leistungsinhalt ergibt sich für die vier letzten Vertragspositionen in chronologischer Verbuchungsreihenfolge durch Hinweis auf eine Aufhebungsvereinbarung vom 03.11./06.11.2020. Der Bf. hat drei Aufhebungsvereinbarungen, die er mit den drei Leistungsempfängern – ***3*** ***8*** GmbH & Co. KG, ***4*** GmbH & Co KG ***11*** GmbH & Co. KG - abgeschlossen hat, vorgelegt. Daraus ergibt sich, dass der Bf. mit seinem Einzelunternehmen ***21*** seine Vertragspartner (alle der Unternehmensgruppe ***3*** zugehörig) insbesondere im Hinblick auf Compliance, Strategie und Mitarbeiterentwicklung auf Basis des Rahmenvertrages über die Erbringung von Beratungsleistungen mit der ***3*** & Co KG, vormals ***25*** vom 20./29. Dezember 2018, beraten hat.

Mit jeder der drei Gesellschaften hat der Bf. auf Basis dieses Rahmenvertrages einen oder mehrere Einzelaufträge abgeschlossen, die bis zum 31.12.2021 befristet waren. Aufgrund der Covid-19 Pandemie, die eine wirtschaftliche und für die Gesundheit der Teilnehmer sichere Durchführung von Seminaren und Meetings praktisch unmöglich machten, haben der Bf. und der jeweilige deutsche Vertragspartner vereinbart, die bestehenden Vertragsverhältnisse vorzeitig zu beenden (§ 1 Aufhebungsvereinbarung). Daher bestehen ab 01.06.2020 keine wechselseitigen Leistungsverpflichtungen mehr aus den Einzelaufträgen (§ 2 Aufhebungsvereinbarung). Als Ausgleich für die Beendigung der Einzelaufträge erhielt der Bf. von jeder der drei Gesellschaften eine Abstandszahlung, die in zwei gleichgroßen Raten zur Zahlung fällig war, wobei die erste Rate frühestens zum 15.12.2020 und die zweite Rate, frühestens zum 15.02.2021 fällig war (§ 3 Aufhebungsvereinbarung).

Aus § 5 der Aufhebungsvereinbarung ergibt sich auch, dass der Bf. näher in einer Anlage zur Aufhebungsvereinbarung bezeichnete Unterlagen auf Kosten der ***3*** & Co KG an diese zu übersenden hatte.

Den anderen Rechnungen liegen aktive Leistungen zugrunde, nämlich jeweils Beratungs- und Seminarleistungen, die vor Ausbruch von Corona noch vor Ort in Deutschland und nach Ausbruch von Corona am Wohnsitz des Bf. telefonisch und digital gegenüber den Unternehmensverantwortlichen bzw. Mitarbeitern der deutschen Leistungsempfänger erbracht wurden.

Für das BFG steht fest, dass auch der Restzahlung iHv EUR 1.635,67 der ***3*** ***8*** GmbH an den Bf. eine Beratungsleistung und eine Rechnung zugrunde liegt. Ebenso ist Grundlage der Rechnung an die ***6*** GmbH iHv EUR 3.920,00 eine Beratungsleistung, nämlich ein HSSE Tag, bei dem die Organisation der und die HSSE Arbeit, die Werkzeuge und

Verfahren der HSSE Arbeit und die Implementierung mit zu erreichenden Zielen im Unternehmen und Harmonisierung zwischen Unternehmen behandelt wurde.

2.2.4. Ebenso steht für das BFG fest, dass sämtliche deutsche Vertragspartner des Bf. iZm seiner Beratungstätigkeit Unternehmer iSd § 2 UStG sind.

3. Beweiswürdigung

3.1. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zu diesem Beschwerdefall und den zur Beschwerde des Bf. betreffend Einkommensteuer 2020 vorgelegten Unterlagen sowie den im Zuge der Vorhalte eingeholten Informationen. Beide Beschwerden sind bei derselben RichterIn des BFG anhängig. Zur Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2020 wurde der im Jahr 2009 vom Bf. mit der ***9*** GmbH abgeschlossene Geschäftsführervertrag vorgelegt.

3.2. Was nun den Leistungsinhalt des Bf. gegenüber der ***6*** GmbH betrifft, so hat der Bf. zwar den in der Teilrechnung erwähnten Auftrag vom 19.09.2019 nicht vorgelegt. Er hat aber für den in der Rechnung erwähnten Termin am 11.12.2019 ein E-Mail an den Organisationverantwortlichen für die geplante Agenda für diesen HSSE- Tag (Anmerkung: HSSE steht für Health, Safety, Security & Environment und bezeichnet die Prozesse/Aktivitäten (Planung, Umsetzung, Kontrolle, Optimierung), die zur Sicherstellung von Gesundheit, Arbeitsschutz, Sicherheit & Umweltschutz durch Unternehmen vor allem in der Arbeitsumgebung vorgenommen werden) übermittelt, aus der klar als Leistungsinhalt Beratungsleistungen hervor gehen. Die Geschäftsbeziehung wird auch durch den Brief der ***6*** GmbH vom 24.03.2020 an den Bf., mit der aufgrund der durch Covid-19 ausgelösten wirtschaftlichen Schwierigkeiten die Zusammenarbeit mit dem Bf. vorerst ausgesetzt wird, nachgewiesen. Es gibt daher keinen Grund an einer Beratungsleistung als Leistungsinhalt zu zweifeln.

3.3. Für den Betrag von EUR 1.635,67, den die ***3*** ***8*** GmbH an den Bf. im Jänner 2020 gezahlt hat, wurde keine Rechnung vorgelegt, jedoch der Entwurf eines Einzelauftrages zwischen dem Bf. und dieser Firma über ein „Compliance Management System“ für Leistungen in diesem Zusammenhang für die Jahre 2019 und 2020. Aufgrund des festgestellten Sachverhalts über die Vorgangsweise der Vertragserteilung, die Vorlage dieses konkreten Einzelauftrages und der ansonsten lückenlosen Aufklärung besteht für das BFG kein Zweifel, dass auch dieser Zahlung eine Rechnung, die vergleichbar mit den vorgelegten Rechnungen, und eine tatsächlich erbrachte Beratungsleistung bzw. damit in Zusammenhang stehende verrechenbare Nebenkosten zugrunde liegen.

3.4. Auf die Gründe, warum das BFG keine Zweifel an der Unternehmereigenschaft der deutschen Leistungsempfänger hat, wird in der rechtlichen Beurteilung eingegangen.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

4.1.1.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Umsätze aus Lieferung und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmens.

Sonstige Leistungen sind gemäß § 3a Abs. 1 UStG 1994 (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen.

Der Ort der sonstigen Leistungen bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 5 UStG 1994 nach Maßgabe und in der Reihenfolge der folgenden Absätze

(5) Für Zwecke der Anwendung der Abs. 6 bis 16 und Art. 3a gilt

1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;

2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer;

3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2 fällt, als Nichtunternehmer.

(6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, 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.

(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

(...)

(11) Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

a) kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter, **soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;**

4.1.2.

§ 3a UStG 1994 unterscheidet zur Leistungsortbestimmung somit zwischen sonstigen Leistungen an Unternehmer und solche an Nichtunternehmer. Für erstere sieht es als Grundsatz das Empfängerortsprinzip vor. Danach wird die sonstige (Dienst-)Leistung 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 hingegen an einen Nichtunternehmer erbracht, wird sie vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Unternehmensort; §3a Abs. 7 UStG 1994).

Nach dem Sachverhalt erbrachte der Bf. beratende bzw. unterrichtende Tätigkeiten gegenüber deutschen Leistungsempfängern. Waren die deutschen Leistungsempfänger Unternehmer, so kommt das Empfängerortprinzip zur Anwendung, weil keine Sonderregelung für die Ortsbestimmung greift. Das bedeutet, dass der Ort der Leistung in Deutschland ist. Die sonstige Leistung wäre daher in Österreich nicht umsatzsteuerbar.

Waren die deutschen Leistungsempfänger hingegen Nichtunternehmer, so wäre auch zu untersuchen, ob die Sonderregelung des § 3a Abs. 11 lit a. UStG 1988 anwendbar ist: Danach werden wissenschaftlich und unterrichtende Tätigkeiten dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Bei diesen Leistungen bestimmt die Ausübung der Tätigkeit selbst den Leistungsort. Der Unternehmer bewirkt die Leistung dort, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden, also der wesentliche Teil der Leistung erbracht wird, auch wenn Vorbereitungshandlungen an einem anderen Ort gesetzt werden (Ecker in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG, 3. Auflage, Linde, § 3a Rz 175). § 3a Abs. 11 enthält allerdings nur sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen (Ecker in Melhardt/Tumpel (Hrsg), aaO). Es wäre daher jedenfalls nach der Art der Leistung – Tun bzw. Unterlassen – für die Leistungsortbestimmung zu differenzieren. Bei Nichtwendbarkeit dieser Sonderregel käme die Generalklausel zur Bestimmung des Leistungsortes für Nichtunternehmer, der Unternehmerort, zur Anwendung. Dieser lag für den Bf. in Österreich.

4.1.3.

Zur Bestimmung des Leistungsortes ist daher im Beschwerdefall zunächst darauf einzugehen, warum die deutschen Leistungsempfänger nach Ansicht des BFG als Unternehmer anzusehen sind.

Gem. § 3a Abs. 5 Z 1 UStG 1994 gilt als unternehmerischer Leistungsempfänger jedenfalls ein Unternehmer iSd § 2, (§ 3a Abs. 5 Z 1), gem. § 3a Abs. 5 Z 2 UStG 1994 darüber hinaus eine nichtunternehmerische juristische Person mit UID-Nummer.

Regelungen, nach welchen Kriterien der leistende Unternehmer den Leistungsempfänger als Unternehmer bzw. Nichtunternehmer zu identifizieren hat, finden sich nicht im UStG, jedoch in der unmittelbar anwendbaren Durchführungsverordnung 282/2011/EU (ürgler/Stifter in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 3a (Stand 1.12.2021, rdb.at), Rz 91).

In dieser Durchführungsverordnung sind unter der Überschrift Status des Dienstleistungsempfängers zwei Artikel, Artikel 17 und Artikel 18, angeordnet. Artikel 17 Abs. 1 hält fest: *„Hängt die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung davon ab, ob es sich bei dem Dienstleistungsempfänger um einen Steuerpflichtigen oder Nichtsteuerpflichtigen handelt, so wird der Status des Dienstleistungsempfängers nach den Artikeln 9 bis 13 und 43 der Richtlinie 2006/112/EG bestimmt.“* Die im Vorsatz aufgezählten Artikel der Richtlinie 2006/112/EG legen die Unternehmereigenschaft fest.

Gem. Art. 18 Abs. 1 VO 282/2011/EU kann der Dienstleistungserbringer – sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen – davon ausgehen, dass ein in der EU ansässiger Dienstleistungsempfänger den Status eines Unternehmers hat, wenn der Dienstleistungsempfänger ihm seine UID-Nummer mitgeteilt hat und er die Bestätigung der Gültigkeit dieser Nummer sowie die des zugehörigen Namens und der zugehörigen Anschrift erlangt hat (Stufe 2-Abfrage); oder (...).

Im Beschwerdefall scheint die UID-Nummer der Leistungsempfänger in den Rechnungen auf, doch hat der Bf., wie das Finanzamt vorbringt, keine Abfrage über die Gültigkeit der UID-Nummern vorgenommen.

Diese Regelung ist eine Vertrauensschutzregelung für den leistenden Unternehmer, besagt aber nicht, dass bei Nichtabfrage der UID-Nummer im Gegenschluss automatisch von der Nichtunternehmereigenschaft des Leistungsempfängers auszugehen ist.

Vielmehr ist anhand der vorliegenden Fakten im Rahmen der Beweiswürdigung die Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger zu beurteilen.

Der Bf. kannte sämtliche Gesellschaften. Sämtliche Gesellschaften mit Ausnahme der ***6*** GmbH waren zur Zeit seiner Geschäftsführertätigkeit für die ***9*** GmbH im selben Unternehmensverband. Er nahm für einige die Geschäftsführung wahr. Alle haben die gleiche

Adresse wie die ***9*** GmbH. Im Beschwerdefall geht das Finanzamt im Zuge des gesamten Verfahrens selbst von der Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger aus. Diese wird durch die Verwendung jeweils einer eigenen UID-Nummer für jeden Leistungsempfänger untermauert. Einige der Leistungsempfänger sind juristische Personen mit eigener UID-Nummer. Sie gelten für Zwecke der Bestimmung des Leistungsortes als Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 2, auch wenn sie keine unternehmerische Tätigkeit entfalten.

Die Art der vom Bf. erbrachten Leistungen wird üblicherweise ausschließlich für Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 UStG 1994 geleistet, handelt es sich doch um Beratungsleistungen betreffend Mitarbeiterentwicklung, strategische Beratung, Führungskräfte-Training, Compliance Awareness Training, HSSE-Beratung. Eine in diesem Sinn nichtunternehmerische Verwendung kommt im Beschwerdefall daher nicht in Betracht, was aber wiederum einen Rückschluss auf die Unternehmereigenschaft iSd 2 UStG 1988 der Leistungsempfänger zulässt.

Für das BFG gibt es daher ebenso wie für das Finanzamt keinen Zweifel daran, dass sämtliche vom Bf. erbrachten sonstigen Leistungen an unternehmerische Leistungsempfänger iSd § 3a Abs. 5 Z 1 bzw. Z 2 UStG 1994 in Deutschland ausgeführt wurden, auch wenn keine Stufe 2-Abfrage betreffend die Gültigkeit der UID-Nummer gemacht wurde.

4.1.4.

Erbringt der Bf. seine sonstigen Leistungen gem. § 3a Abs. 6 UStG 1994 an deutsche Unternehmer, greift nach dem weiter oben Ausgeführten das Empfängerortsprinzip für die aktiv vor Ort in Deutschland und die telefonisch oder digital erbrachten Beratungsleistungen. Es macht nämlich im Beschwerdefall keinen Unterschied, wie der Beschwerdeführer seine Leistungen gegenüber seinem deutschen Vertragspartner erbracht hat - vor Ort oder auf anderem Weg -, denn für die telefonisch bzw. im Wege anderer digitaler Kommunikationsmittel erbrachten sonstigen Leistungen ergibt sich, da keine Ausnahme greift, ebenfalls das Empfängerortsprinzip. Das heißt, Deutschland ist in beiden Fällen als Leistungsort gem. § 3a Abs. 6 UStG 1994 anzusehen. Entgegen der Meinung der steuerlichen Vertretung des Bf. kann die von dieser herangezogene Sonderregelung des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 im Beschwerdefall nicht anwendbar sein, weil diese nach ihrem Wortlaut eine Leistungserbringung an einen Nichtunternehmer als Leistungsempfänger voraussetzt, im Beschwerdefall die Leistungsempfänger aber als Unternehmer anzusehen sind.

Die Abstandszahlungen wurden für die vorzeitige Beendigung von auf Basis von Rahmenverträgen geschlossenen Einzelaufträgen bezahlt. Diese Entschädigungszahlungen sind entweder als nicht umsatzsteuerbarer Schadenersatz zu qualifizieren oder als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt (Vgl. Menheere, Zahlungen im Zusammenhang mit Vertragsbeendigungen aufgrund COVID-19, SWK 28/2020, 1346). Liegt umsatzsteuerpflichtiges Entgelt vor, so wäre Leistungsort wiederum Deutschland. Eine Auseinandersetzung und

konkrete Festlegung kann im Beschwerdefall unterbleiben, weil beide Einstufungen zu einer Nichtsteuerbarkeit in Österreich führen.

Der Aufwandsersatz (Portokosten für die Rücksendung sämtlicher Unterlagen laut Aufhebungsvereinbarung) im Zusammenhang mit der vorzeitigen Vertragsbeendigung teilt das wirtschaftliche Schicksal der Hauptleistung.

4.1.5.

Liegen wie im Beschwerdefall sonstige Leistungen gem. § 3a Abs. 6 UStG 1994 mit Leistungsort in Deutschland vor, so hätte der Bf. für diese gem. Artikel 21 Abs. 3 iVm Abs. 6 UStG Zusammenfassende Meldungen beim österreichischen Finanzamt abzugeben gehabt. Ebenso schuldet in einem solchen Fall der Leistungsempfänger der Staatskasse gemäß Art 196 MwStSyst-RL sowie den entsprechenden Bestimmungen des deutschen nationalen Rechts die Mehrwertsteuer.

Der Bf. ist gem. § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 verpflichtet, eine Rechnung auszustellen, weil er Umsätze an andere Unternehmer für deren Unternehmen ausgeführt hat. Gem. § 11 Abs. 1a UStG 1994 hat der Unternehmer, der sonstige Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, in den Rechnungen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen.

4.1.6.

Das Finanzamt begründet die Umsatzsteuerbarkeit der Beratungsleistungen in Österreich auch mit Rechnungsmängeln (mangelnder Leistungsinhalt, kein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger), Nichtaufnahme der Umsätze in die Zusammenfassende Meldung und dem Nichtnachweis der Besteuerung dieser Umsätze in Deutschland.

In einem erst kürzlich ergangenen Urteil vom 27.10.2022, *Climate Corporation Emissions Trading GmbH*, C-641/21, (Vgl. SWI 2022,627) nahm der EuGH zur Frage Stellung, ob der Ort einer Dienstleistung unter Verstoß gegen den eindeutigen Wortlaut von Art. 44 MwStSyst-RL geändert werden kann, wenn dieser Umsatz Teil einer Mehrwertsteuerhinterziehung ist.

Der EuGH verneinte diese Frage. Die in der MwStSyst-RL festgelegten Leistungsregeln können nicht dahingehend ausgelegt werden, dass eine Leistungsortverlagerung im Falle der betrügerischen Nichtabfuhr der Steuer durch den Leistungsempfänger, auf den die Steuerschuld übergegangen ist, und damit eine Verlagerung des Besteuerungsrechts möglich ist. Sinn und Zweck der Leistungsregeln ist die einheitliche Festlegung des Ortes, an dem eine steuerbare Leistung zu versteuern ist (Streicher, Leistungsortverlagerung als Sanktion bei Steuerhinterziehung?, EuGH 27.10.2022, *Climate Corporation Emissions-Trading*, C-641/21,

AVR 2022, 243ff (247)). Allerdings können die Mitgliedstaaten nach Art 273 MwStSyst-RL Maßnahmen ergreifen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern. Es ist grundsätzlich Sache der Steuerbehörden, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehungen aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen (EuGH 27. 9. 2007, Collée, C-146/05, Rn 40 mwN; 21. 6. 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, Rn 57 und 62; 1. 7. 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, Rn 38) (Vgl. auch Peter Haunold/Christian Stangl/Michael Tumpel in SWI 2022, 627ff.)

Werden die wesentlichen Aussagen dieses EuGH-Urteils auf den Beschwerdefall übertragen, bedeutet dies, dass der Leistungsort für die im Beschwerdefall relevanten sonstige Leistungen nicht deshalb nach Österreich verlagert werden kann, weil für diese sonstigen Leistungen gesetzwidrig keine Zusammenfassenden Meldungen abgegeben wurden und/oder der Bf. der Aufforderung, die Besteuerung in Deutschland nachzuweisen, nicht nachgekommen ist. Die Einreichung von Zusammenfassenden Meldungen kann durch Festsetzung einer Zwangsstrafe erzwungen werden. Es kann aber nicht entgegen den allgemeinen Bestimmungen der MwStSyst-RL ein Besteuerungsrecht für Österreich angenommen werden, das nach den Vorschriften der MwStSyst-RL und dem Umsatzsteuergesetz nicht besteht.

Zu den weiteren Kritikpunkten durch das Finanzamt ist auszuführen: Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen (§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994) kommt es zwingend zum Übergang der Steuerschuld, unabhängig davon, ob die Rechnung den entsprechenden Hinweis oder die UID des Leistungsempfängers enthält oder nicht (Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG, 3. Auflage, Linde, § 11, Rz 110). Das BFG kann auch keine fehlende oder mangelhafte Leistungsbeschreibung erblicken. Aus den Rechnungen ging im Zusammenhalt mit den verwiesenen Unterlagen die Art der Leistung und der Leistungszeitraum hervor. Es besteht auch kein Zweifel darüber, dass die (Aktiv-)Leistungen tatsächlich erbracht wurden.

4.1.7.

Zusammenfassend ist im Beschwerdefall für die an deutsche Unternehmer erbrachten sonstigen Leistungen der Leistungsort Deutschland bzw. liegt bei den Abstandszahlungen ein nicht umsatzsteuerbarer Schadenersatz vor. Sämtliche vom Bf. an die deutschen Unternehmer verrechneten sonstigen Leistungen sind daher in Österreich nicht umsatzsteuerbar.

Der Leistungsort kann nicht deshalb nach Österreich verlagert werden, weil kein Nachweis der Besteuerung der gegenständlichen Umsätze in Deutschland erbracht wurde, keine Zusammenfassenden Meldungen für diese sonstigen Leistungen in Österreich abgegeben worden sind und/oder sich kein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger in den Rechnungen findet. Diese Umstände begründen nicht das

Besteuerungsrecht Österreichs an diesen sonstigen Leistungen. Sie könnten allenfalls Anlass für andere Sanktionen sein.

Diese Rechtsansicht führt dazu, dass die Vorschreibung der österreichischen Umsatzsteuer auf die sonstigen Leistungen, deren Leistungsort in Deutschland ist – das sind 20% von EUR 90.301,25= 18.178,38 – zu Unrecht erfolgte. Vielmehr ist der Bf. erklärungskgemäß zu veranlagten, was im beiliegenden Berechnungsblatt dargestellt wird.

4.2. 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des EuGH beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen bzw. Beweiswürdigung ab.

Linz, am 31. März 2023