

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Gsaxner + Mair OG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Meinhardstraße 9/4/4, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 17. März 2014 bzw. 19. März 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 (Ausfertigungsdaten 14. Februar 2014 sowie 17. Februar 2014), betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2013 (Ausfertigungsdaten 14. Februar 2014, 17. Februar 2014 bzw. 15. Februar 2016) sowie betreffend den Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2013 (Ausfertigungsdatum 17. Februar 2014), zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 und 2012 sind der jeweiligen Beschwerdeentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses, im übrigen bleiben die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgaben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Geschäftsgegenstand der beschwerdeführenden GmbH ist der Handel mit sowie der Abschluss von Leasingverträgen betreffend Kraftfahrzeuge.

Im Zuge einer die Jahre 2009 bis 2011 umfassenden Betriebsprüfung wurden diverse Feststellungen getroffen und in weiterer Folge von der Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend entsprechende Bescheide betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 3/13 und 11/2013 sowie Haftung betreffend Kapitalertragsteuer 2013 erlassen.

Gegen die Bescheide wurde mit mehreren Eingaben Beschwerde erhoben. In weiterer Folge wurde von der Abgabenbehörde ein Mängelbehebungsauftrag erlassen und die Frist zur Beantwortung auf Antrag erstreckt. In der mit Eingabe des vormaligen steuerlichen Vertreters vom 10. September 2014 sowie des nachfolgenden steuerlichen Vertreters vom 30. September 2014 wurden in weiterer Folge diverse Einwendungen erhoben und nachstehende Feststellungen in den jeweiligen Textziffern der Betriebsprüfung mit den damit verbundenen steuerlichen Änderungen bekämpft.

Nach Ergehen abweisender Beschwerdeentscheidungen (Ausfertigungsdatum 18. Februar 2016) wurde mit Eingabe vom 23. März 2016 ein Vorlageantrag eingebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

In dem vor dem Bundesfinanzgericht behängenden Rechtsmittelverfahren sind nachstehende Feststellungen durch die Betriebsprüfung strittig:

I) Feststellung der Betriebsprüfung in der Tz 1 des BP-Berichtes:

„Tz. 1 Verkauf Porsche 997 4s

Das Fahrzeug wurde mit ER v. 31.07.12, Firma (Varese) als innergemeinschaftlicher Erwerb um netto 35.000 € käuflich erworben. Das Fahrzeug wurde ordnungsmäßig vom Lieferanten in seine ZM v. 07/2012 aufgenommen und scheint in der MIAS-Datenbank mit 35.000 € auf.

Der Verkauf des Fahrzeuges erfolgte mit AR v. 12.09.12 an die Privatperson Name, München um 39.900 €. Der Erlös wurde der Differenzbesteuerung (§ 24 UStG 1994) unterzogen (Bruttomarge 4.900 €).

Lt. Prüfung ist der Verkauf zur Gänze im Inland steuerbar und steuerpflichtig. Das vermag auch ein vorgelegter Kaufvertrag (Contratto di vendita) v. 18.07.12 des Käufers, in welchem mit

einem Vermerk "Paragrafo 25" eventuell auf eine Differenzbesteuerung hingewiesen werden sollte(?), nicht zu widerlegen bzw. einer davon abweichenden rechtlichen Würdigung zuzuführen.

Die Rechnung iSd UStG weist mit dem Hinweis "operazione non imponibile ai sensi dell'art 41 DL 331/1993", sowie allen sonstigen Rechnungsmerkmalen, insbesondere der UID der AbgPfl., auf eine igLieferung bzw. ig Erwerb hin.

Um etwaige Missverständnisse zwischen Käufer und Verkäufer auszuräumen, müsste der zivilrechtliche Weg eingeschlagen werden. Ein evtl. daraus folgender anderer Sachverhalt wäre ex nunc bei Berichtigung der ER zu berücksichtigen."

Gegen diese Feststellung im BP-Bericht wurde im Beschwerdeverfahren zusammengefasst vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin mit Kaufvertrag vom 18. Juli 2012 von der Firma Firma. einen Porsche 997 4s erworben habe und die Bezahlung des im Kaufvertrag vereinbarten Preises von 30.000 € am 31. Juli 2012 getätigt worden sei. Auf Grund des Hinweises „Paragrafo 25" in diesem Kaufvertrag sei die Beschwerdeführerin davon ausgegangen, dass für dieses Geschäft die Differenzbesteuerung anzuwenden sei. Die bezug habende Rechnung sei erst Ende August 2012 per Post übermittelt worden, nachdem die buchhalterische Erfassung und die entsprechenden Meldungen an das Finanzamt bereits durchgeführt worden seien. Nachdem die Verbuchung des Geschäftsfalles bereits auf Grundlage des Kaufvertrages erfolgt sei, sei von der Buchhaltung die „Rechnung" nicht mehr weiter beachtet worden, vor allem auch deswegen, weil auf der Rechnung ein eindeutiger Ausweis der italienischen UID-Nummer mit Länderkennzeichen IT nicht ersichtlich sei, sondern nur die Steuer Nummer (Partita I.V.A.), weshalb bei Veräußerung die Differenzbesteuerung im guten Glauben angewendet worden sei. Die Rechnung weiche von den schriftlichen Vereinbarungen im Kaufvertrag (Differenzbesteuerung) ab und sei erst nach der Übergabe des Autos übermittelt worden. Der Lieferant schließe eine Rechnungsberichtigung aus. Für den Fehler des Lieferanten könne aber nicht die Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen werden.

In der in diesem Punkt abweisenden Beschwerdeentscheidung wurde begründend ausgeführt, dass es zwar zutreffend sei, dass im Kaufvertrag betreffend das streitgegenständliche Fahrzeug der Vermerk „Paragrafo 25" angeführt sei. Die Rechnung hingegen mit all ihren Merkmalen einer Rechnung entspreche, mit welcher über eine innergemeinschaftliche Lieferung seitens des italienischen Lieferanten abgerechnet worden sei. In diesem Sinne sei diese innergemeinschaftliche Lieferung auch in die zusammenfassende Meldung (ZM) im Juli 2012 aufgenommen und bis dato nicht berichtigt worden. Somit sei das Fahrzeug in Italien unversteuert geblieben und wäre durch die (fälschlich) vorgenommene Differenzbesteuerung durch die Beschwerdeführerin das Kraftfahrzeug mit dem Einkaufspreis in Höhe von brutto 35.000 € (netto 20% 29.166,67) letztlich unversteuert an den privaten

Endverbraucher gelangt. Dies würde der Systematik des Umsatzsteuergesetzes entgegenstehen, zumal formal alle Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. eines innergemeinschaftlichen Erwerbes auch unbestritten vorliegen würden. Darüberhinaus sei darauf Bedacht zu nehmen, dass Kaufverträge im Nachhinein sowohl mündlich als auch schriftlich abgeändert werden können und dass daher über die tatsächliche Gültigkeit eines vorgelegten Kaufvertrages - im Gegensatz zur gelegten Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes - gar nicht abgesprochen werden könne.

Rechtliche Würdigung durch das Bundesfinanzgericht:

Gemäß § 24 Abs. 1 UStG gilt für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine oder Edelmetalle, eine Differenzbesteuerung, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).
- Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde die Umsatzsteuer nicht geschuldet oder die Differenzbesteuerung vorgenommen.

Gemäß Art. 24 Abs. 1 UStG findet die Differenzbesteuerung keine Anwendung, auf die Lieferung eines Gegenstandes, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist, sowie auf die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 8 und 9 UStG.

Die Abgabenbehörde hat in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung zutreffend ausgeführt, dass die Rechnung mit all ihren Merkmalen einer Rechnung entspreche, mit welcher über eine innergemeinschaftliche Lieferung seitens des italienischen Lieferanten abgerechnet wurde. In diesem Sinne sei diese innergemeinschaftliche Lieferung auch in die zusammenfassende Meldung (ZM) im Juli 2012 aufgenommen und bis dato nicht berichtigt worden.

Art. 24 des UStG 1994 regelt die Differenzbesteuerung im Binnenmarkt. Gemäß Art. 24 Abs. 1 lit. a UStG findet die Differenzbesteuerung des § 24 UStG auf die Lieferung eines Gegenstandes, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für

innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist, keine Anwendung.

Dazu ist darauf hinzuweisen, dass in der Rechnung des liefernden Unternehmens der Vermerk „OPERAZIONE NON IMPONIBILE AI SENSI ART: 41 D.L. 331/1993 L. 427/93“ und weiters die UID des liefernden Unternehmers mit dem Vermerk „Partita I.V.A....“ angeführt ist.

Da somit nach der aktenkundigen Rechnung des italienischen Lieferanten in Bezug auf das streitgegenständliche Fahrzeug zweifelsfrei eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, vermag auch der Umstand, dass im Kaufvertrag der Vermerk „Paragrafo 25“ angeführt ist, nicht zu bewirken, dass eine Differenzbesteuerung zulässig wäre.

Die Abgabenbehörde hat sohin zu Recht den Unterschiedsbetrag zwischen der Umsatzsteuer aus der Differenzbesteuerung (208,48 €) und der im Kaufpreis enthaltenen Umsatzsteuer (5.774,77 €) in Höhe von 5.566,29 € als Umsatzsteuer nachgefordert.

II) **Feststellung in der Tz 2 des BP-Berichtes:**

„Tz. 2 Entnahme MB E 320

Mit AR v. 25.11.12 wurde an den Geschäftsführer/Gesellschafter ein Mercedes E 320 CDI (EZ 06/2005) um netto 20% 8.541 € verkauft. Das Fahrzeug hatte zu diesem Zeitpunkt einen gemeinen Wert von netto 22.689,08 €. Der Differenzbetrag zu dem in Rechnung gestellten VKP ist als verdeckte Ausschüttung zu betrachten“.

Dieser Feststellung im BP-Bericht wurde in der Beschwerde entgegengehalten, dass dieses Fahrzeug, Baujahr Juni 2005, im Jahr 2008 mit rund 95.000 Kilometer um 22.689,08 € erworben worden sei und von der Betriebsprüfung dem Fahrzeug zum Zeitpunkt des Verkaufes im Jahr 2012 mit rund 209.000 Kilometer derselbe gemeine Wert von 22.689,08 € zu Grunde gelegt worden sei.

Da sieben Jahre alte Autos der Marke Mercedes-Benz E 320 T CDI im Internetportal mobile.de mit einer ähnlichen Kilometerleistung um rund 12.000 bis 14.000 € brutto angeboten werden würden, entspreche der Nettokaufpreis von 8.541 € (entspricht brutto: 10.250 €) den tatsächlichen Wertverhältnissen durchaus. Zumindest könne der gemeine Wert eines Fahrzeuges, welches im Jahr 2008 mit 95.000 Kilometer um 22.689,08 € gekauft worden sei, im Jahr 2012 mit 209.000 Kilometer nicht unverändert 22.689,08 € betragen.

In der Beschwerdevorentscheidung wurde dazu ausgeführt, dass nach den Angaben in der Beschwerde das streitgegenständlichen Fahrzeug dem Geschäftsführer mit einem Kilometerstand von 209.000 Kilometern übergeben worden sei (Anm.: lt. Rechnung 229.400)

und erstmals in der Beschwerde behauptet worden sei, dass das Fahrzeug von der Beschwerdeführerin im Jahr 2008 mit einem Kilometerstand von 95.000 Kilometern angekauft worden sei. Zudem sei das Fahrzeug in der Bilanz zum 30. September 2012 mit einem Inventurwert in Höhe von Netto 22.689,08 € ausgewiesen worden.

Es sei nachvollziehbar, wie ein Kilometerstandzuwachs von 114.000 in der Zeit zwischen An- und Verkauf zustande gekommen sein soll. Dies wäre nur möglich, wenn das Fahrzeug (vermutlich) in Deutschland zum Verkehr zugelassen worden wäre, da in Österreich keine Zulassung stattgefunden habe. In diesem Zusammenhang sei schon im Zuge der USO-Schlussbesprechung um Vorlage des Typenscheines ersucht worden, um eine etwaige zwischenzeitliche Verwendung des Kraftfahrzeuges feststellen zu können.

Da in weiterer Folge im Zuge der Betriebsprüfung zur Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttung der von der Betriebsprüfung herangezogene Inventurwert akzeptiert worden sei, sei von der Prüfung einer eventuellen Verwendung des Fahrzeuges durch den Geschäftsführer abgesehen worden, was weitreichendere Folgen, wie NoVA-Pflicht, USt-Pflicht, Besteuerung der Privatnutzung, nach sich gezogen hätte.

Rechtliche Würdigung durch das Bundesfinanzgericht:

Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. § 115 Abs. 1 BAO).

Hat die Abgabenbehörde Zweifel, so muss sie gemäß § 138 BAO vom Abgabepflichtigen (aktenmäßig nachvollziehbar) verlangen, zur Beseitigung der Zweifel den Inhalt seines Anbringens zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen oder - wenn ihm ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann - glaubhaft zu machen.

Versagt die Partei ihre Mitwirkung, so sind die tatsächlichen Verhältnisse eben ohne Mitwirkung des Abgabepflichtigen zu erforschen und die Ergebnisse in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, wenngleich bei Zweifeln die den Parteiangaben entgegenstehenden Bedenken und Auffassungen der Behörde umso gewichtiger sein werden, je weniger die Partei im Ermittlungsverfahren sachdienlich mitwirkt und damit ihre Aufklärungspflicht (Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht) verletzt (VwGH 12.11.1997, 97/16/0204).

Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird (vgl. § 270 BAO).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es nach § 138 Abs. 1 BAO grundsätzlich Aufgabe und Verpflichtung jedes Abgabepflichtigen ist, in Erfüllung der gesetzlichen Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) die Richtigkeit seines Anbringens zu beweisen und eine Glaubhaftmachung grundsätzlich nur dann zulässig wäre, wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann.

Dazu wird im konkreten Fall darauf hingewiesen, dass seitens der Abgabepflichtigen der gesetzlichen Offenlegungspflicht in keiner Weise nachgekommen wurde. Schon in der Zusammenfassung der USO- Prüfungsfeststellungen wurde nämlich von der Abgabenbehörde die Vorlage des Typenscheines des Fahrzeuges schriftlich gefordert (vgl. dazu die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung). Diesem Ersuchen kam die Beschwerdeführerin nicht nach. Vielmehr wurde in der Beschwerde erstmals behauptet, dass das Fahrzeug mit einem Kilometerstand von 95.000 Kilometern angekauft worden sei, ohne dies durch konkrete Unterlagen zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Auch den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung wurde nicht konkret entgegengetreten. So wurde weder der Typenschein des Fahrzeuges vorgelegt, noch wurde durch irgendwelche Unterlagen zumindest glaubhaft gemacht, dass das Fahrzeug mit dem behaupteten Kilometerstand angekauft wurde. Vielmehr wurde im Vorlageantrag lediglich auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Da im Streitfall der Kilometerstand des Fahrzeuges zum Ankaufszeitpunkt durch die Behörde nicht überprüfbar war und darüberhinaus mangels Vorlage des Typenscheines eine allfällige Verwendung des Fahrzeuges nicht geprüft werden konnte, war die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde gegeben. Wenn sich diese hinsichtlich der Ermittlung des Wertes des Fahrzeuges zum Zeitpunkt des Verkaufs an den Gesellschafter Geschäftsführer dabei auf den in der Bilanz ausgewiesenen Inventurwert gestützt hat und der Gesellschafter-Geschäftsführer diesem Wertansatz im Zuge der Betriebsprüfung zugestimmt hat, ist darin keine Rechtswidrigkeit zu erkennen.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass mangels Vorlage des Typenscheines auch nicht konkret feststellbar ist, über welche Ausstattung das Fahrzeug konkret verfügt hat. In diesem Zusammenhang ist aber festzustellen, dass derzeit folgende Fahrzeuge dieses Typs Mercedes Benz E 320 CDI mit Baujahren zwischen 1999 und 2008, im Jahr 2023 also 15 bis 24 Jahre alte Fahrzeuge, mit den entsprechend angeführten hohen Kilometerständen nach wie vor um die nachstehend angeführten Preise zwischen rund 6.350 bis 12.500 € angeboten werden (Abfrage am 14. November 2023: www.autoscout24.at):

Avantgarde E 320 CDI Aut., EZ 12/2006, Kilometer 280.000 Kilometer, PS 224, Preis 12.500 €;
Avantgarde E 320 CDI Aut., EZ 09/2008, Kilometer 186.000 Kilometer, PS 224, Preis 13.000 €;
Avantgarde E 320 CDI Aut., EZ 01/2006, Kilometer 310.000 Kilometer, PS 224, Preis 6.350 €;
Avantgarde E 320 CDI Aut., EZ 06/2008, Kilometer 265.000 Kilometer, PS 224, Preis 8.990 €;

Avantgarde E 320 CDI Aut., EZ 07/2007, Kilometer 280.000 Kilometer, PS 224, Preis 8.800 €;
Avantgarde E 320 CDI Aut., EZ 07/2008, Kilometer 265.000 Kilometer, PS 224, Preis 9.300 €;
Classic E 320 CDI 7GTronic, EZ 05/2008, Kilometer 247.000 Kilometer, PS 224, Preis 9.700 €;
Avantgarde E 320 CDI Aut., EZ 04/2003, Kilometer 240.000 Kilometer, PS 204, Preis 7.000 €;
Avantgarde E 320 CDI 4Matic, EZ 02/2008, Kilometer 249.000 Kilometer, PS 224, Preis 9.900 €;

Insoweit erscheint der von der Betriebsprüfung im Jahr 2012 herangezogene Inventurwert in Höhe von netto 22.689,08 € für ein Fahrzeug dieses Typs mit dem Datum der Erstzulassung Juni 2005 (also im Streitjahr ein 7 Jahre altes Fahrzeug) als durchaus realistisch.

III) **Feststellung in der Tz 3 und TZ 4 des BP-Berichtes:**

„Tz. 3 Verleasen eines AUDI A7 ins Drittland

Die AbgPfl. vermietet mit Vertrag v. 15.04.11 an die N d.o. 71000 Sarajevo, Bosnien und Herzegovina, einen AUDI A7, FGNr. 2. Das Fahrzeug wurde als IgErwerb zum 13.04.2011 (WJ 2011) mit AK von netto 68.642 € im Anlagevermögen aktiviert und über eine ND von 5 Jahren abgeschrieben.

Die vereinbarten Konditionen wie Zahlungsmodalität, L-Ratenhöhe, u.a.m. im L-Vertrag sind fremdunüblich gehalten, so dass ein Leasinggeschäft in dieser Form nicht anzunehmen ist. Gleichzeitig wurde von einer dem LN nahestehenden Person, Fr. AA, ein Darlehen an die AbgPfl. in Höhe der AK hingegeben.

Laut Prüfung ist wirtschaftlich betrachtet ein fremdübliches Operating Leasing anzunehmen. Die Differenz zwischen dem vertraglich vereinbarten und seitens der Außenprüfung fremdüblich ermittelten Leasingentgelt ist (zusätzlich zum bisher erfassten Entgelt) in Ansatz zu bringen.

Des Weiteren sind die (gesamten) Entgelte mit dem Normalsteuersatz iHv. 20 % steuerbar und steuerpflichtig, weil die bei Vermietung von Beförderungsmitteln im Drittland erforderliche, mit der zollrechtlichen Ausgangsbescheinigung versehene Ausfuhranmeldung nicht vorliegt.

ÄNDERUNGEN:

siehe BEILAGE "Operating Leasing"

Tz. 4 EXKURS: Verleasen BMW X6 ins Drittland

Die AbgPfl. vermietet mit Vertrag v. 29.06.08 an die N d.o. 71000 Sarajevo, Bosnien und Herzegovina, einen BMW X6, FGNr. 33.

Das Fahrzeug wurde als igErwerb zum 01.10.08 (WJ 2009) mit AK von netto 67.155 € im Anlagevermögen aktiviert und über eine ND von 5 Jahren abgeschrieben.

Die vereinbarten Konditionen wie Zahlungsmodalität, L-Ratenhöhe, u.a.m. im L-Vertrag sind fremdunüblich gehalten, so dass ein Leasinggeschäft In dieser Form nicht anzunehmen ist. Gleichzeitig wurde von einer dem LN nahestehenden Person, Fr. AA, ein Darlehen an die AbgPfl. in Höhe der AK hingegeben.

Laut Prüfung ist wirtschaftlich betrachtet ein fremdübliches Operating Leasing anzunehmen. Die Differenz zwischen dem vertraglich vereinbarten und seitens der Außenprüfung fremdüblich ermittelten Leasingentgelt ist (zusätzlich zum bisher erfassten Entgelt) in Ansatz zu bringen.

Des Weiteren sind die (gesamten) Entgelte mit dem Normalsteuersatz iHv. 20 %steuerbar und steuerpflichtig, weil die bei Vermietung von Beförderungsmitteln im Drittland erforderliche, mit der zollrechtlichen Ausgangsbescheinigung versehene Ausfuhranmeldung nicht vorliegt.

ÄNDERUNGEN:

siehe BEILAGE "Operating Leasing"

In der Beschwerde wurde einerseits die Feststellung der Betriebsprüfung bekämpft, wonach die Leasingverträge nicht fremdüblich seien und andererseits wurde eingewendet, dass die Leasingentgelte ab dem Jahr 2010 nicht mehr der Umsatzsteuer unterliegen würden.

Sachverhaltsbezogen wurde in der Beschwerde zur Fremd/un/üblichkeit der Leasingverträge vorgebracht, dass gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich davon ausgegangen werden könne, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also die Geschäftspartner nichts schenken wollen (zB VwGH 20.12.06,2002/13/0130). Zum einen handele es sich bei den Vertragsparteien eindeutig um völlig fremde Personen und zum anderen würden für alte Mietverhältnisse innerbetriebliche Kalkulationen vorliegen, die einen entsprechenden Ertrag ausweisen und somit wirtschaftlich für die Beschwerdeführerin von großem Nutzen seien. Zusätzlich werde auf Vergleichsangebote verwiesen, in denen ähnliche Mietpreise angeboten würden. Somit sei eine Hinzurechnung eines Leasingentgelts unzulässig.

Diesen Einwendungen wurde in der abweisenden Beschwerdevereentscheidung Nachstehendes entgegengehalten:

„Die vorliegenden Leasingverträge entsprechen nicht fremdüblich gestalteten Verträgen für die Abwicklung derartiger Rechtsgeschäfte. Dies vermögen auch die diversen vorgelegten Mietanbote (guteRate24 GmbH, D33100 Paderborn) nicht zu entkräften, da sie aufgrund ihrer

Eckdaten keineswegs mit den in Streit stehenden Verträgen vergleichbar sind (zB gebrauchte KFZ, Anzahlungen, moderate J-KM-Leistungen). Der äußerst knapp gehaltene Mietvertrag, weder unterzeichnet vorliegend, noch zur Vergebührung angemeldet (Anm.: für beide KFZ BMW ex 2008 bzw. den nachfolgenden AUDI ex 2011, abgesehen von der mtl. Miete ab dem 13. Monat ident (€ 500, -bzw. € 600,-)) kann iS der „Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes“ überhaupt nur zwischen Fremden abgeschlossen werden, wenn entsprechende Sicherheiten gewährleistet sind; diese sind durch die Hingabe eines Darlehens seitens eine der Mieterin nahestehenden Person, Fr. AA, auch vorgelegen, wie vom GF iZm der Erörterung des Leasings auch bestätigt wurde (siehe Bilanz PASSIVA: „Darlehen AA zum 30.09.2010: 67,155,—; 30.09.2011: 139.155,—; 30.09.2012: 75.000,—; 30.09.2013: 75.000,—). Wirtschaftlich betrachtet stellen die hingegebenen Darlehen eher Mietvorauszahlungen dar, weil die vereinbarten „jährlichen (!) Einmal-Mietzahlungen“ nicht ordnungsmäßig verbucht, sondern beim Jahresabschluss, bspw. am 22.05.2013 per B-Stichtag 30.09.2012, als Bareinnahme erfasst werden, obwohl gar keine Zahlung erfolgt war und daraus schlussfolgernd die „Zahlung(en)“ die aushaftenden Darlehensverbindlichkeiten kürzen hätten sollen.

Möchte man nun - guten Willens - die Geschäftsvorfälle als Mietverträge deuten, wobei in eventu wohl auch von einem Ratenkauf ausgegangen werden könnte, mit der Konsequenz der sofortigen Erlöserfassung sowie Umsatzsteuervorschreibung (keine Ausfuhrnachweise nach Bosnien vorliegend; siehe weiter unten), ist eine Anpassung der Mietentgelte an fremdübliche Verträge unumgänglich.

Diese Vorgangsweise wurde seitens der Außenprüfung gewählt, wobei ein (anonymisierter) Vertrag der Raiffeisen-Fuhrpark-Leasing, abgeschlossenen für einen mit den in Rede gestellten KFZ vergleichbaren PKW Audi, herangezogen wurde und diese Preisgestaltung als „fremdüblich“ auf die Fahrzeuge umgelegt wurde (siehe Beilageblatt, S 1 zur Niederschrift ABNr 222039/13).“

Rechtliche Würdigung durch das Bundesfinanzgericht:

Diesen Feststellungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung wurde im Vorlageantrag nicht konkret entgegengetreten; insbesondere nicht was die Höhe eines fremdüblichen Leasingentgeltes anbelangt, hinsichtlich dessen die Abgabenbehörde sich auf einen ins Treffen geführten Vertrag der Raiffeisen-Fuhrpark-Leasing, welcher als Vergleichsgrundlage herangezogen wurde, gestützt hat.

Aufgrund diesbezüglich fehlender Einwendungen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag, insbesondere auch in Bezug auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, wonach die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Vergleichsangebote aus unterschiedlichen Gründen nicht vergleichbar wären, sah sich das Bundesfinanzgericht nicht veranlasst, von dem

von der Abgabenbehörde der Höhe nach als fremdüblich ermittelten Leasingentgelt abzuweichen. Dies auch vor allem unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Leasingverträge ihrem Inhalt nach insgesamt nicht solchen entsprechen, wie sie im üblichen Geschäftsverkehr geschlossen werden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht der Leasingentgelte steht zwischen den Parteien außer Streit, dass diese bis einschließlich 2009 in Österreich der Steuerpflicht unterliegen, nur für die Folgejahre wird eine bestehende Umsatzsteuerpflicht bestritten.

Hiezu ist vorweg auf die in den Streitjahren ab 2010 geltenden gesetzlichen Bestimmungen zu verweisen.

§ 3 a Abs. 6 UStG idF ab 2010 lautet:

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.

§ 3 a Abs 16 UStG idF ab 2010 lautet:

Der Bundesminister für Finanzen kann, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich nach Abs. 6, 7, 12 oder 13 lit. a bestimmt, der Ort der sonstigen Leistung danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach

1. statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen und
2. statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen

behandelt werden. Das gilt nicht für Leistungen im Sinne des Abs. 14 Z 14, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, der keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln StF: BGBl. Nr. 5/1996 lautet:

§ 1. Der Ort der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln bestimmt sich unter folgenden Voraussetzungen danach, wo das Beförderungsmittel genutzt wird:

1. Die Nutzung muß im Drittlandsgebiet erfolgen.

2. Bei Kraftfahrzeugen und Anhängern muß die kraftfahrrechtliche Zulassung im Drittlandsgebiet erfolgen. Kraftfahrzeuge müssen daher ein Kennzeichen eines Staates aus dem Drittlandsgebiet aufweisen.

3. Handelt es sich bei dem Beförderungsmittel zunächst um eine Gemeinschaftsware, muß eine mit der zollrechtlichen Ausgangsbescheinigung versehene Ausfuhranmeldung vorliegen.

Für die Rechtslage ab 2010 bestimmt sich die langfristige Vermietung von Beförderungsmittel an einen Unternehmer grundsätzlich nach § 3a Abs. 6. **Sonderregelungen** bestehen für die Vermietung von Beförderungsmitteln, wie sich aus § 3a Abs. 15 Z 1 USTG 1994 und § 3a Abs. 16 UStG 1994 iVm VO BGBL 1996/5 ergibt, wenn ein Anknüpfungspunkt **zum Drittland** gegeben ist (Melhardt/Tumpel, USTG, 1. Auflage 2012, Rz 214 zu § 3a)

Da es sich im Streitfall unbestrittenermaßen um Leasinggeschäfte mit einem im Drittland ansässigen Unternehmen handelt und es sich bei den Fahrzeugen um eine Gemeinschaftsware gehandelt hat und keine mit der zollrechtlichen Ausgangsbescheinigung versehene Ausfuhrmeldung vorliegt, liegt der Leistungsort nach der Verordnung über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln in Österreich.

Daher war die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen.

Hinsichtlich der Abänderung der Bemessungsgrundlagen und der Abgaben betreffend die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012 wird darauf hingewiesen, dass damit dem Antrag in der Beschwerde auf Berichtigung der Berechnungsfehler im BP-Bericht Rechnung getragen wurde. Zur weiteren Begründung wird auf die Ausführungen in der diesbezüglichen Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Hinsichtlich der angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 2/2013 (Ausfertigungsdatum 17. Februar 2014) und 11/2013 (Ausfertigungsdatum 14. Februar 2014) wird darauf hingewiesen, dass die Abgabenbehörde mit Ausfertigungsdatum 15. Februar 2016 den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 erlassen hat. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheiden außer Kraft gesetzt werden. Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 20.

Februar 2008, 2006/15/0339). Nach § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt - nach Satz 2 dieser Bestimmung - auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Zulässigkeit der 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 im gegenständlichen Verfahren zum einen Sachverhaltsfeststellungen strittig waren und andererseits sich die Lösung der strittigen Rechtsfrage in Bezug auf die Umsatzsteuerpflicht der Leasingentgelte unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 20. Dezember 2023