

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführerin, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH,
Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die

Beschwerde vom 11.03.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 15.01.2016 betreffend **Umsatzsteuer 2005 - 2009** und

den Vorlageantrag vom 10.4.2017 gegen die Abweisung der Anträge vom 10.3.2017 betreffend Änderung des Bescheides gem. **§ 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2010** vom 17.7.2015 und Festsetzung von **Beschwerdezinsen** durch die belangte Behörde Finanzamt Graz-Stadt

in der Sitzung am 08. November 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die GmbH (im Folgenden Bf.) in Deutschland, ist im Bereich der Geschäftsführung und Verwaltung von Unternehmen, der Beteiligung an Unternehmen, dem Handel sowie der Vermietung von PKW tätig.

Im Zeitraum 2004 bis 2009 erwarb die Bf. von diversen österreichischen Fahrzeughändlern PKW, die sie in weiterer Folge an die konzernmäßig verbundene Firma A, Österreich vermietete (verleaste).

Die Fahrzeughändler behandelten diese Verkäufe als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen, weil ihnen die Bf. mitgeteilt hatte, dass sie die PKW nach Deutschland bringen werde.

Das Finanzamt stellte nach einer abgabenbehördlichen Überprüfung fest, dass die Steuerfreiheit unter Hinweis auf die Rechtssache „X“ nicht zur Anwendung kommen könnte, weil die PKW von Anfang an für den Gebrauch in Österreich bestimmt waren.

Die Lieferungen der Fahrzeughändler wurden gem. Art 7 Abs 4 UStG 1994 aus Vertrauensschutzgründen dennoch steuerfrei belassen und das Finanzamt schrieb der Bf. stattdessen die für die Jahre 2005 – 2009 geschuldete Umsatzsteuer gem. Art 7 Abs 4 UStG 1994 vor.

Das BFG hat hinsichtlich der Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2004-2010 beschlossen, die Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde aufzuheben.

Im Wesentlichen ging es darum zu klären, welchen Weg die erworbenen PKW tatsächlich genommen haben bzw. ob die PKW tatsächlich in Österreich verblieben sind.

Das Finanzamt hat daraufhin weitere Ermittlungen angestellt und die nunmehr angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2005 -2009 mit folgender Begründung erlassen:

„Einen Teil der von österreichischen Fahrzeughändlern erworben Fahrzeuge vermietete die Bf. in der Folge an die Firma A.

In der vorgelegten Rahmenvereinbarung (datiert vom 9. Oktober 2003) werden die betroffenen PKW, Beginn und Dauer, Mietentgelt, Betriebskosten, Zahlungsmodalitäten, Zustand -, Rück- und Weitergabe des Mietobjektes sowie Rechte und Pflichten festgelegt. Die Vereinbarung ist als fremdüblich zu bezeichnen.

Die für diese Fahrzeuge anfallende Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer wurde von der Firma A (Leasingnehmer) entrichtet.

Hinsichtlich der tatsächlichen Abwicklung der Fahrzeuglieferungen wurde festgestellt:

- *Anmeldung der Fahrzeuge in Österreich:*

Der überwiegende Teil dieser Fahrzeuge wurde innerhalb von ein bis drei Werktagen nach der Lieferung durch die Händler in Österreich angemeldet. Auch die Anmeldung der übrigen betroffenen PKW ist zeitnah erfolgt.

- *Vermietung der Fahrzeuge*

Die Vermietung der PKW durch die Bf. an die A in Österreich erfolgte ebenfalls zeitlich unmittelbar anschließend an die (Lieferung und) Anmeldung in Österreich.

- *Nachweis der Warenbewegung*

Die Bf. wurde mehrmals aufgefordert, weitere Unterlagen über die Beförderungen vorzulegen, aus denen die Abwicklung der Warenbewegungen hervorgeht (zB Besprechungen am 20. 6. 2011 und am 12. 12. 2011). So wurde im Rahmen der Besprechung am 20. 6. 2011 um eine lückenlose Vorlage der Unterlagen für alle angekauften Fahrzeuge ersucht. Insbesondere sollten alle Unterlagen vorgelegt werden, mit denen der Transport der Fahrzeuge nach Deutschland dokumentiert werden kann (zB auch Fotos). Der Bf. wurden dabei die betroffenen Fahrzeuge konkret bekannt gegeben.

Die Vertreter der Bf. erklärten in der Besprechung, über keine weiteren Transportbelege zu verfügen und dass die Verantwortlichen aus dem Fuhrparkmanagement den Konzern verlassen hatten.

Darüber hinaus wurden im Zuge der weiteren Ermittlungen und Erhebungen auch Personenbefragungen durchgeführt.

Am 17. 9. 2012 wurde Herr B. C. zum gegenständlichen Sachverhalt von der Finanzstrafbehörde 1. Instanz des FA Graz Stadt einvernommen.

Herr C. war bis 18. 7. 2008 (also beinahe während des gesamten relevanten Zeitraums bis 31. 3. 2009) als Fuhrparkleiter für die A tätig.

Herr C. gab an, dass er für den gesamten PKW-Einkauf des Unternehmens für Österreich und Deutschland zuständig war. Die gegenständlichen PKW wurden über den Standort Österreich beschafft.

Über die Bf. konnte Herr C. keine detaillierte Auskunft geben, er wusste nur, dass diese Firma zum „A Konzern“ gehöre und die Finanzierung über diese Gesellschaft erfolgte.

Es sei aber „von vornherein festgestanden, dass die Fahrzeuge in Österreich bleiben sollten“!

Herr C. gab weiter an, er habe für das Lohnbüro auf den Rechnungen zu vermerken gehabt, wieviel NOVA und USt auf das jeweilige Fahrzeug entfallen wäre, wäre das Fahrzeug „in Österreich gekauft worden“.

Herr C. führte außerdem aus, dass er oder ein Mitarbeiter „die vom Händler vorausgefertigte Übergabebestätigung unterfertigt“ haben.

„Teil der Übergabebestätigung war die Zusicherung, dass die Fahrzeuge nach Deutschland verbracht werden.“

Außerdem teilte Herr C. mit, dass man „diese Fahrzeuge am nächsten Tag in Österreich angemeldet“ habe „und die NOVA entrichtet wurde“, was auch durch EKIS-Abfragen der Kennzeichen eindeutig und unstrittig zu belegen ist.

Herr C. gibt zu den Fahrzeugübernahmeverbündungen in den gegenständlichen Fällen weiters an, dass diese von den Händlern mitgebracht wurden. Diese Bestätigungen wurden „in einen für jedes Fahrzeug angelegten Akt“ abgelegt.

Die Aussagen von Herrn C. wurden in der Folge vom Unternehmen nicht bestritten oder widerlegt.

Darüber hinaus liegt eine von der steuerlichen Vertretung des Unternehmens per email vom 2.12.2014 übermittelte „Schriftliche Zeugenaussage“ eines Herrn D. E. vor, der „zuerst LKW-Fahrer, ab Mitte 2005 Disponent bei A“ war.

Darin wird bestätigt, dass „für den gegenständlichen Zeitraum (PKW-Käufe von 2004 bis Juli 2009)“ keine Dokumentationen über Fahrzeugtransporte von Österreich nach Deutschland existieren.

Herr E. führt weiters aus: „Die PKW wurden in normalen LKW, Sattelaufiegern transportiert. Freibleibender Platz wurde noch durch Handelswaren belegt. Der Rücktransport von Deutschland nach Österreich ist aus den Tourenlisten nicht ersichtlich.“

„Eine Dokumentation dazu ist so gut wie nicht verfügbar, weil wir damals Teil desselben Unternehmens waren.“ „Die Ladung ist nicht ersichtlich, deshalb kann heute keiner mehr genau sagen, welche PKW transportiert wurden oder welche Handelswaren mittransportiert wurden.“

Diese Angaben werden von Herrn C., damaliger Leiter des Fuhrparkmanagements in Österreich, in einer weiteren Zeugeneinvernahme durch die GBP am 26. 8. 2015 bestätigt, soweit es sich um Fahrzeuge handelte, die für die Verwendung in Deutschland bestimmt waren.

Auf Befragen, ob die für Österreich bestimmten Fahrzeuge zunächst nach Deutschland transportiert worden sind, gibt Herr C. in der Zeugeneinvernahme vom 26. 8. 2015 - wie schon am 17.9.2012 - an:

„Ich habe derartige Transporte nicht in Auftrag gegeben, und mir ist auch nicht bekannt, dass solche Transporte in Auftrag gegeben wurden. Es wäre in meinem Aufgabenbereich gelegen, solche Transporte anzurufen und durchzuführen zu lassen.“

Auch aus den Angaben der Bf. (Besprechung vom 20. 6. 2011 bzw. Vorhaltsbeantwortung vom 22. 12. 2011) denen zufolge das Unternehmen über keine weiteren Transportbelege verfügt, und die Verantwortlichen aus dem Fuhrparkmanagement den Konzern bereits verlassen hätten ergibt sich, dass die Warenbewegungen nicht dokumentiert werden können. Dadurch wird die Nachweispflicht, die sich schon daraus ergibt, dass sich die Bf. in den Verbringungserklärungen dazu verpflichtet hat, die Fahrzeuge nach Deutschland zu bringen, aber nicht obsolet.

Exemplarische Bilder und Formulare, deren Zusammenhang zu den hierzu beurteilenden Lieferungen nicht erkennbar ist, können authentische Belege zu den konkreten Lieferungen wie Transportscheine, Lieferscheine, Übernahmebestätigungen der deutschen Übernehmer öä ebenfalls nicht ersetzen.

Auch die mit der Zeugenaussage des Herrn E. übermittelten Schriftstücke stehen nicht im Zusammenhang mit der konkreten Warenbewegung eines der hier gelieferten Fahrzeuge bzw. kann ein Bezug dieser Unterlagen zur Warenbewegung eines konkreten PKW nicht hergestellt werden, so dass diesen Unterlagen insoweit keine Beweiskraft zukommt.

Somit habe sich auf Grund der umfassenden Ermittlungen der GBP herausgestellt bzw. wird von der Bf. selbst angegeben, dass neben den nach der VO BGBI. 401/1996 vorgesehenen Verbringungsnachweisen, die jeweils für die Fahrzeuglieferanten ausgefertigt wurden, keine weiteren Nachweise oder Belege für die Beförderungen der PKW nach Deutschland existieren.

Die beabsichtigte oder tatsächliche dauerhafte Verwendung der Fahrzeuge in Deutschland als Bestimmungsland konnte ebenfalls nicht dokumentiert werden.

Zusammengefasst ergibt sich somit für jene Fahrzeuge, die von österreichischen Fahrzeughändlern erworben und in der Folge von der Bf. an die Firma A vermietet wurden, dass die innergemeinschaftlichen Warenbewegungen während des gesamten Verfahrens nicht nachgewiesen wurden, nach den Angaben des damaligen Fuhrparkleiters Herrn C. die PKW von vornherein dazu bestimmt waren, in Österreich zu verbleiben und hier angemeldet zu werden“, und auch vom geprüften Unternehmen nicht bestritten wird, dass der Bestimmungsort der Fahrzeuge Österreich war.

Da die Ermittlungen der GBP ergeben haben, dass einige Fahrzeughändler über Nachweise iSd der VO, BGBI. Nr. 401/1996 verfügten, die ihnen vorgelegten Unterlagen und Angaben des Abnehmers entsprechend überprüft und daher mit der für einen ordentlichen Kaufmann gebotenen Sorgfalt gehandelt haben, so dass ihnen der Vertrauenschutz iSd Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 zu gewähren ist, ist der Abnehmerin (der Bf.) die dadurch entgangene Umsatzsteuer vorzuschreiben.“

Im Jahr 2010 hat die Bf. die bis dahin verleasten PKW an die Firma A verkauft.

Das Finanzamt erkannte darin eine Lieferung in Österreich (die PKW befanden sich im Zeitpunkt der Lieferung unstrittig in Österreich) und schrieb dafür Umsatzsteuer vor.

In der Beschwerde gegen die hier angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2009 erläuterte die Bf. zunächst, dass der Einkauf der PKW im gesamten Konzern aus Synergieeffekten gemeinsam erfolge (ca 70% seien für Deutschland bestimmt, 30% für Österreich). Die Fremdüblichkeit der Überlassung der PKW stehe außer Streit.

Die Bestellungen bei österreichischen Fahrzeughändlern seien aus organisatorischen Gründen von österreichischen A-Mitarbeitern übernommen worden. Von den rund 1.600 Fahrzeugen seien 50%-75% in Österreich angeschafft worden. Über lediglich 85 Fahrzeuge bestehe nunmehr Streit.

Die Einteilung der PKW an die jeweiligen Mitarbeiter in Österreich und Deutschland sei bedarfsorientiert, zT kurzfristig erfolgt.

Das Finanzamt habe – trotz Aufhebung der ursprünglichen Bescheide durch das BFG – nicht ermittelt, ob die PKW ins übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt seien, sondern bloß die Behauptung aufgestellt, die Fahrzeuge seien in Österreich geblieben.

Die erkennbaren Ermittlungen seien mangelhaft: Die Bf. sei nie aufgefordert worden, die Beförderung nachzuweisen, die Finanzverwaltung sei sogar davon ausgegangen, dass Fotos der Fahrzeuge vor dem deutschen Standort irrelevant sind. Auch bestehe ein Widerspruch zwischen der Bescheidbegründung, in der es heißt, die Fahrzeuge seien innerhalb von ein bis drei Werktagen angemeldet worden und der Aussage von Herrn C., demzufolge die Fahrzeuge am nächsten Tag angemeldet wurden.

Auch sei die Aussage von Herrn C., zu dessen Stärken erinnerlich nicht rhetorische Fähigkeiten gezählt hätten, nicht gänzlich schlüssig: Neben der zeitlichen Diskrepanzen iZh mit der Anmeldung der Fahrzeuge war ihm offenbar nicht mehr erinnerlich, ob er selbst Bestätigungen über die Verbringung nach Deutschland unterfertigt hat (laut Aktenlage ja) wobei ihm sehr wohl erinnerlich war, dass er die Transporte hätte anordnen/durchführen müssen. Ihm war auch nicht mehr erinnerlich, wer den Erwerb der PKW veranlasst hat.

Es sei nicht unplausibel, dass Herr C. mit den „für Deutschland bestimmten PKW“ auch die PKW gemeint hat, die wieder zurück nach Österreich gebracht wurden.

Die Nachweisführung über den Transport nach Deutschland gestalte sich tatsächlich (u.a. aufgrund der effizienten gestrafften Arbeitsweise) als schwierig. Als tauglicher Zeuge könne Herr E., dessen schriftliche Aussage vorgelegt wurde, dienen.

Wären die PKW nicht nach Deutschland (und wieder zurück) gebracht worden, so wäre eine Anmeldung am Tag des Ankaufes möglich gewesen, was nicht erfolgt ist.

Die PKW wurden in Deutschland der Erwerbsteuer unterworfen.

In rechtlicher Hinsicht gebiete es die Neutralität der Mehrwertsteuer - kurz gesagt - zwischen Unternehmen keine nicht abzugsfähige Umsatzsteuer vorzuschreiben, weil die Mitgliedstaaten zur Erhebung und Sicherung der Mehrwertsteuer nur solche Maßnahmen erlassen dürfen, die das gemeinschaftsrechtliche Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen.

Weiters bestünden hinsichtlich der unionsrechtlichen Deckung des Art 7 Abs 4 UStG 1994 im Fall der Unmöglichkeit des Vorsteuerabzuges massive Bedenken. Es liege weder Missbrauch noch Steuerhinterziehung vor.

Auch die Rechtssache „X“ sei nicht einschlägig bzw. missverständlich widergegeben weil es sich im Beschwerdefall nicht um einen ig Erwerb handelt. Dasselbe gilt für das VwGH-Erkenntnis vom 26.1.2012, 2009/15/0177.

Im Übrigen sei hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 im Zeitpunkt der Bescheiderlassung 15.1.2016 absolute Verjährung eingetreten.

Schlussendlich wurden Beschwerdezinsen beantragt.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 10.3.2017 führte das Finanzamt zur Beweiswürdigung folgendes aus:

Die Bf. war verpflichtet, zum Zweck der Nachvollziehbarkeit der behaupteten grenzüberschreitenden PKW-Transporte die relevanten Unterlagen aufzubewahren. Dieser Verpflichtung ist die Bf. nicht nachgekommen.

Der Aussagen des langjährigen Fuhrparkleiters Herrn C. zufolge sei betreffend die von vorneherein für die Mitarbeiter der Firma A in Österreich bestimmten Fahrzeuge kein Transport nach Deutschland in Auftrag gegeben worden. Es sei in seinem Aufgabenbereich gelegen gewesen, solche Transporte anzurufen und durchzuführen zu lassen.

Diese Aussagen sind glaubhaft und aufgrund der Fakten nachvollziehbar. Zeugenaussagen sind jedenfalls anerkannte und probate Beweismittel.

Dem wird seitens der Bf. lediglich entgegen gehalten, dass die Warenverbringungen nicht (mehr) durch Belege nachgewiesen werden können. Die Bf. hätte den von ihr verursachten Mangel (fehlende Unterlagen bzw. mangelhafte Dokumentation) auch selbst durch andere Beweismittel, z.B. auch Zeugenaussagen, ausräumen können, hat ihrerseits aber nichts Vergleichbares unternommen.

Die Behörde habe in alle Richtungen (Verbringung der Fahrzeuge nach Deutschland und Verbleib der Fahrzeuge in Österreich) ermittelt und dies auch entsprechend dokumentiert, wohingegen die Bf. insoweit offenbar an der Sachverhaltsermittlung nicht mitgewirkt habe. Ihre Ausführungen erschöpfen sich darin, die Glaubwürdigkeit der Zeugen pauschal und ohne sachliche Rechtfertigung in Zweifel zu ziehen.

Die Erbringung eines sog. „Negativbeweises“ (hier: Nachweis des „Nichtverbringens“ der Fahrzeuge nach Deutschland) ist naturgemäß mit Schwierigkeiten verbunden. Die Feststellungslast könne ohnehin nur dann getroffen werden, wenn der Gegner substantiiert Tatsachen oder Umstände vorgetragen hat, die für das Vorliegen des Positivums sprechen (BFH 19.04.2007, V R 48/04 unter Verweis auf EuGH 21.02.2006, Rs C-255/02, *Halifax*).

„Die Bf. hat aber für die strittigen innergemeinschaftlichen Warenbewegungen lediglich Absichtserklärungen abgegeben und einzelne, bestimmten Fahrzeugen aber nicht zuordenbare Fotos und damit keine nachvollziehbaren Beweise vorgelegt, wohingegen die Behörde den objektiven Nachweis erbracht hat, dass die Fahrzeuge innerhalb kürzester Zeit nach den Lieferungen in Österreich zum Verkehr zugelassen wurden und den Umstand, dass auch gar nicht beabsichtigt war, alle Fahrzeuge nach Deutschland zu verbringen, durch Zeugenaussagen bestätigen konnte.“

Hinzu kommt, dass der von der Bf. behauptete Sachverhalt, wonach sie die Fahrzeuge vom liefernden Unternehmer nach Deutschland verbracht haben will, um sie unmittelbar daran anschließend wieder nach Österreich transportieren zu lassen, ungewöhnlich und mit erheblichem wirtschaftlichen Aufwand verbunden gewesen wäre, wohingegen ein Verbleib der Fahrzeuge in Österreich kostengünstiger und im Hinblick auf die beabsichtigte Verwendung in Österreich auch als die bei weitem naheliegendere, wirtschaftlich gebotene und damit wahrscheinlichere Sachverhaltsvariante anzusehen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*⁵, § 167 Tz 8 mHa VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).“

Aus der Entscheidung des VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192 zur Nachweisführung iSd Verordnung, BGBl. Nr. 401/1996, und Beweisvorsorgemaßnahmen, kann zum gegenständlichen Fall zudem noch abgeleitet werden, dass es bei einem Verstoß gegen die ihm obliegenden Beweisvorsorgemaßnahmen am Unternehmer liegt, gleichwertige Nachweise für sein Vorbringen (hier: Verbringung der Fahrzeuge nach Deutschland) vorzulegen, die der freien Beweiswürdigung unterliegen. Dass dabei die Nichtvorlage von Dokumenten dazu führen kann, dass das Parteivorbringen als nicht nachgewiesen beurteilt wird, ist im Hinblick darauf aber von der beweispflichtigen Partei zu vertreten und kann nicht der - insoweit nicht nachweispflichtigen - Behörde angelastet werden.

Die Beurteilung, in welchem Mitgliedstaat ein solcher Endverbrauch eines Neufahrzeugs (und damit auch der innergemeinschaftliche Erwerb) stattfindet, hat nach der Rechtsprechung des VwGH auf einer umfassenden Abwägung aller objektiven tatsächlichen Umstände zu beruhen. Zu diesen im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigenden Umständen gehören u.a. der Ort der gewöhnlichen Verwendung des Gegenstandes, seine Registrierung, der Wohnort des Erwerbers sowie das Bestehen oder Fehlen von Verbindungen des Erwerbers zu einzelnen Mitgliedstaaten. Auch die (spätere) tatsächliche Nutzung des Fahrzeuges kann als Indiz auf die beim Erwerb vorgelegene Verwendungsabsicht herangezogen werden (siehe hierzu VwGH 26.01.2012, 2009/15/0177 [mHa EuGH 18.11.2010, Rs C-84/09, X], und VwGH 22.10.2015, 2013/15/0277).

„Zur Behauptung der Bf., es wären 2010 die PKW „zur Schaffung von klaren Strukturen“ „grosso modo an A Österreich veräußert“ worden, sei angemerkt, dass dies nach früherer Angabe des Unternehmens infolge der seinerzeitigen Gesetzesänderung (Besteuerung am Empfängerort) 2010 geschah, wodurch diese Konstruktion zum Zwecke der Steuerersparnis obsolet wurde.“

Zur eingewendeten Verjährung der Umsatzsteuer gemäß § 209 Abs. 3 BAO betreffend das Jahr 2005 ist auszuführen, dass bereits im Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 15.01.2016 auf § 209a Abs. 5 BAO verwiesen wurde.

Die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2005 gemäß § 278 BAO erfolgte mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23.01.2015. Da der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid am 15.01.2016, somit innerhalb der Jahresfrist des § 209a Abs. 5 BAO erlassen wurde, steht eine Verjährung der Festsetzung nicht entgegen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 begehrte die Bf., den Bescheid vom 17.7.2015, in dem ihr die Umsatzsteuer für die Veräußerung der (alten) Leasing PKW an die A, Österreich vorgeschrieben wurde, aufzuheben.

Für den Verkauf im Jahr 2010 könne es wegen der Anordnung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 zu keiner Steuerpflicht kommen, wenn in den Jahren 2005 - 2009 von steuerpflichtigen PKW-Erwerben ausgegangen wurde. Der Verkauf sei nicht steuerbar. Dies deshalb, weil der Unternehmenszweck der Bf. weder die gewerbliche Vermietung war noch über eine gewerberechtliche Befugnis verfügte.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit der Begründung ab, § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 sei für Leasinggeber nicht einschlägig.

Im Vorlageantrag vom 10.4.2017 wandte sich die Bf. gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 - 2009 vom 15.1.2016, die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2010 gem. § 299 BAO (unter Verzicht auf eine Beschwerdevorentscheidung) vom 10.3.2017 und gegen die Abweisung des Antrages auf Beschwerdezinsen gem. § 205a BAO ebenfalls vom 10.3.2017 (unter Verzicht auf eine Beschwerdevorentscheidung).

Die Bf. wiederholte dabei ihr Vorbringen in der Beschwerde und ergänzte, dass sie die Aussage von Herrn E. beigebracht hätte, die nicht ausreichend gewürdigt worden sei.

Auch hätten die Lieferanten nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, die Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Art 7 Abs 4 UStG 1994 ist gehandelt, wenn sie – wie in der Niederschrift erwähnt – die Angaben der Bf. aufgrund langjähriger Geschäftskontakte nicht angezweifelt hätten.

Zur Versteuerung der Veräußerung der PKW führte die Bf. unter Hinweis auf die Rechtsprechung (VwGH 24.4.1996, 95/13/0178; VwGH 17.5.2006, 2006/14/0006 bzw. BFG 30.8.2016, RV/4100582/2013) aus, dass die PKW nicht im Rahmen einer gewerblichen Vermietung gem. § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 überlassen wurden. Der Verkauf sei daher im Jahr 2010 nicht steuerbar.

Im Übrigen sei es zu einer vorübergehenden Verwendung in Österreich gekommen, die zu einem ig Erwerb führt, sobald die Voraussetzungen für die vorübergehende Verwendung wegfallen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde der Sachverhalt abermals erörtert.

Zum Verkauf der KFZ im Jahr 2010 gab der steuerliche Vertreter an, dass für alle damals in Österreich verleasten KFZ ursprünglich eine Erwerbsbesteuerung (ohne Vorsteuerabzug) vorgenommen wurde. Das Finanzamt hat dies - mit derselben Bemessungsgrundlage - als Inlandslieferung behandelt.

Auf Befragen bestätigte der steuerliche Vertreter das Vorliegen unternehmensinterner Richtlinien für PKW-Anschaffungen, gab jedoch zu Bedenken, dass es nicht sicher sei, dass die Autos tatsächlich für bestimmte Mitarbeiter angeschafft wurden.

Das Finanzamt erwiderte, dass es nur einen einzigen Fall gefunden habe, in dem ein Fahrzeug laut Vermerk auf der Rechnung "irrtümlich" angeschafft und daher keinem Mitarbeiter zugeordnet wurde.

Auf die Frage, wer den Auftrag gegeben habe, die PKW wieder nach Österreich zu bringen bestätigte der steuerliche Vertreter, dass die Aufträge über das Fuhrparkmanagement gelaufen sind. Darüber wie dabei vorzugehen war, gab es keine konzerninterne Richtlinie.

Herr C. bzw. sein Vertreter Herr F. hätten die Anweisungen telefonisch gegeben. Offenbar auch nach Deutschland.

Auf Befragen durch die Vorsitzende, warum die Fahrzeuge nach Deutschland gebracht wurden und nicht die Erstattung der in Österreich angefallenen Umsatzsteuer beantragt wurde, erklärte der steuerliche Vertreter, dass im Rahmen eines Erstattungsverfahrens (laut Finanzamt betr. das Jahr 2008) die Erstattung mit der Begründung verweigert wurde, dass keine gewerbliche Vermietung vorliege.

Aus den Unterlagen des Finanzamtes ergibt sich demgegenüber, dass für die Jahre 2005 bis 2009 Erstattungsanträge gestellt wurden und auch Erstattungen vorgenommen wurden. Im Jahr 2008 wurde ein Vorhalt erlassen mit der Bitte, den Leasingnehmer bekannt zu geben, den Firmengegenstand bekannt zu geben und den Leasingvertrag vorzulegen. Da dieser Vorhalt nicht beantwortet wurde, kam es in diesem Jahr zu keiner Erstattung.

Der Grund für die Nichtbeantwortung war laut steuerlichem Vertreter schlicht der Umstand, dass kein Handelsregisterauszug vorgelegen ist, aus dem sich der Geschäftszweig "Leasing" ergibt.

Die Bf. beantragte die Einvernahme des Zeugen D. E.. Herr E. erklärte, dass die „Schriftliche Zeugenaussage“ vom 1.12.2014 den Tatsachen entspricht.

Auf Befragen konnte der Zeuge erläutern, wie die PKW in den Sattelaufliegern befördert wurden. Den Nachweis des Transportes eines bestimmten PKW konnte er aber nicht erbringen, da für außertourlich beförderte Geräte oder eben PKW keine Aufzeichnungen existieren.

Die Anweisungen wurden seiner Aussage zufolge von Herrn C. oder Herrn F. gegeben.

Abschließend beantragte die Bf. die Umsatzsteuer 2005 bis 2009 nicht vorzuschreiben. In diesem Fall wäre die Versteuerung des Verkaufes im Jahr 2010 rechtmäßig.

Sollte das BFG zur Ansicht kommen, dass die Umsatzsteuer 2005 bis 2009 festzusetzen ist, wäre der Bescheid 2010 wegen Rechtswidrigkeit (§ 12 Abs.2 Z.2 lit.a) aufzuheben.

Das Finanzamt beantragt die Abweisung sämtlicher Beschwerden.

Rechtslage

Art 7 (4) UStG 1994 lautet:

Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.

Das BFG hat erwogen

Im Beschwerdefall ist zunächst strittig, ob die PKW tatsächlich nach Deutschland und zurück gebracht wurden bzw. ob die Lieferung der PKW an die Bf. als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist.

Daran anknüpfend ist gegebenenfalls zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Art 7 Abs 4 UStG 1994 vorliegen. Die Bf. bestreitet diesbezüglich auch, dass die Lieferanten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt haben.

Schlussendlich ist die Unionskonformität des Art 7 Abs 4 UStG 1994 strittig.

Hinsichtlich der Lieferung der PKW im Jahr 2010 ist die Steuerbarkeit bzw. Steuerpflicht strittig.

1. Beweiswürdigung

Transport der PKW nach Deutschland und zurück

Unstrittig kann die Bf. über den hier fraglichen Transport der PKW nach Deutschland und zurück keine Nachweise vorlegen.

Der Transport kann daher nur glaubhaft gemacht werden.

Die Bf. ist bei der Glaubhaftmachung auf Zeugenaussagen angewiesen.

Die Bf. brachte dazu eine „schriftlichen Zeugenaussage“ von Herrn D. E., Disponent bei der A, Österreich, bei. Darin bestätigt er, dass es keine Dokumentation der Transporte gegeben hat. Für 2004 - 2006 sollen überhaupt keine Unterlagen mehr vorliegen.

Ab 2007 soll es Tourenlisten geben, aus denen jedoch nicht ersichtlich ist, welche PKW transportiert wurden. Interne Ladelisten habe es ebenso wenig gegeben wie Konzernverrechnungen.

Insgesamt ist es auch Herrn E. nicht möglich zu bestätigen, welche PKW nach Deutschland transportiert und wieder nach Österreich zurück gebracht wurden.

In der mündlichen Verhandlung wurde er auf Verlangen der Bf. nochmals dazu befragt und hat dazu ausgesagt, dass über seine Einteilung Fahrer der A, Österreich diverse PKW nach Deutschland gebracht haben und auch PKW von Deutschland nach Österreich befördert wurden. Um welche PKW es sich dabei gehandelt hat, konnte er auch bei der Befragung nicht mehr bezeugen.

Beauftragt hat diese Transporte - auch der Aussage Herrn E. zufolge - das Fuhrparkmanagement.

Der ehemalige Leiter des Fuhrparkmanagements, Herr C., wurde von zwei unterschiedlichen Finanzbeamten zu den Transporten befragt und hat übereinstimmend ausgesagt, dass er selbst nicht den Auftrag gegeben hat, die strittigen Fahrzeuge mit einem LKW nach Deutschland und dann wieder zurück nach Österreich zu bringen.

Das BFG hat keine Zweifel an der Richtigkeit dieser Aussagen:

Für PKW-Anschaffungen gab es - wie in großen Unternehmen üblich - unternehmensinterne Richtlinien hinsichtlich Fahrzeugkategorie und Ausstattung (so auch die Erörterung in der mündlichen Verhandlung). Die Mitarbeiter mussten die Anschaffung eines PKW entsprechend dieser Vorgaben beantragen.

Das Finanzamt hat im Rechenwerk einen einzigen Fall gefunden, in dem ein PKW angeschafft wurde, ohne dass er vorher einem bestimmten Mitarbeiter zugeordnet war (laut Vermerk auf der Rechnung wurde das Fahrzeug „irrtümlich“ bestellt).

Daraus ergibt sich, dass schon im Zeitpunkt der Anschaffung festgestanden ist, für welchen Mitarbeiter welcher PKW angeschafft wurde und damit auch, wo dieser PKW angemeldet werden wird.

Hätte Herr C. die wirtschaftlich sinnlose Anweisung gegeben, einen von vornherein für Österreich bestimmten PKW nach Deutschland bringen zu lassen und denselben PKW sofort wieder zurück nach Österreich bringen zu lassen, so wäre ihm das aufgrund der Unüblichkeit sicherlich im Gedächtnis geblieben. Insofern besteht kein Grund, seine Angeben in Zweifel zu ziehen, zumal der von der Bf. namhaft gemachte Zeuge diese Angaben auch nicht widerlegen konnte.

Überdies wäre es für ein Unternehmen, das nach eigenen Angaben eine „effizient gestraffte Arbeitsweise“ an den Tag legt, äußerst ineffizient, PKW ohne Sinn zwischen zwei Ländern hin und her zu bewegen.

Die vorgelegten Fotos sind als Gegenbeweis untauglich, da ja von der Bf. viele gleichartige PKW angekauft und zum überwiegenden Teil auch in Deutschland verwendet

werden. Es besteht damit gar keine Möglichkeit der Identifikation der PKW als genau diese, die zurück nach Österreich gelangten.

Als erwiesen kann auch ein Sachverhalt gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert wird, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes insbesondere auch im Bereich kaufmännischer Gepflogenheiten gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 20.10.1999, 94/13/0027).

Ein effizient arbeitendes Unternehmen pflegt nach der allgemeinen Lebenserfahrung Waren nicht im Kreis zu schicken. Da auch keine sonstigen Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die hier strittigen PKW von der Bf. mit einem LKW nach Deutschland und dann wieder zurück nach Österreich gebracht wurden, ist davon auszugehen, dass die PKW in Österreich geblieben sind und dort auch angemeldet wurden.

Sorgfalt der Verkäufer

Bei Ankauf der strittigen PKW hat die Bf. den Autohändlern gegenüber angegeben, dass sie die PKW nach Deutschland bringen wird.

Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass die Autohändler die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes haben walten lassen, weil die Bf. ein Unternehmen mit Sitz in Deutschland ist mit dem sie in ständiger Geschäftsbeziehung standen. Unbestrittener maßen wurde der Großteil der PKW auch tatsächlich nach Deutschland gebracht.

Aus Sicht der Verkäufer bestand daher auch kein Zweifel daran, dass die Angaben der Bf. nicht nur bei den meisten, sondern bei allen Geschäften den Tatsachen entsprechen. Insofern haben sie also wie sorgfältige Kaufleute gehandelt.

Daran vermag auch der von der Bf. aufgeworfene Umstand, dass die Verkäufer die Angaben aufgrund der langjährigen Geschäftsbeziehung „einfach geglaubt“ (und nicht überprüft) hätten, nichts zu ändern: Entsprechen die Angaben in fast allen Fällen den Tatsachen, ist es nicht unplausibel darauf zu vertrauen, dass die gemachten Angaben bei identer Geschäftsabwicklung tatsächlich in allen Fällen (also auch in den hier strittigen Fällen) den Tatsachen entsprechen.

2. Rechtliche Erwägungen

Steuerfreiheit der Lieferung

Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung liegt u.a. dann vor, wenn der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat (vgl Art 7 Abs 1 UStG 1994).

Die Einstufung einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines innergemeinschaftlichen Erwerbs hat nach Ansicht des EuGH (18.11.2010, Rs C-84/09, „X“ Rn 41 unter Hinweis auf EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04 „Teleos u.a.“, Rn 40) somit anhand objektiver Kriterien wie des Vorliegens einer physischen Bewegung der betreffenden Gegenstände zwischen Mitgliedstaaten zu erfolgen.

Im Beschwerdefall hat das BFG festgestellt, dass es aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes insbesondere auch im Bereich kaufmännischer Gepflogenheiten gegenüber allen anderen Möglichkeiten die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat, dass die strittigen PKW tatsächlich nicht nach Deutschland und zurück gebracht wurden. Daher liegt zumindest eine Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Lieferung nicht vor und die Lieferung kann nicht steuerfrei belassen werden.

Selbst wenn die PKW zunächst nach Deutschland gebracht und anschließend sofort nach Österreich zurück gebracht wurden, wäre für die Bf. in diesem Fall nichts gewonnen:

Der EuGH hat im Urteil vom 18. November 2010, Rs C-84/09, „X“ in Rn 24f festgehalten, dass es Ziel der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, die Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat zukommen zu lassen, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt. Vor diesem Hintergrund und im Licht dieser Zielsetzungen sind die Bestimmungen der MwSt-RL auszulegen.

Die Bestimmung des innergemeinschaftlichen Charakters des Umsatzes hat dabei im Wege einer umfassenden Beurteilung aller objektiven Umstände sowie der Absicht des Erwerbers zu erfolgen, sofern diese durch objektive Anhaltspunkte untermauert wird, anhand deren ermittelt werden kann, in welchem Mitgliedstaat die Endverwendung des betreffenden Gegenstands beabsichtigt ist.

Der Ansicht der Bf., die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „X“ sei irrelevant, da sie nur den innergemeinschaftlichen Erwerb betreffe ist zu entgegnen, dass die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb nach Ansicht des EuGH ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang sind, so dass sie dieselbe Bedeutung und dieselbe Reichweite haben (Rn 28 oder EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04 „Teleos u.a.“ Rn 23).

Auch nach der Rechtsprechung des VwGH (26.1.2012, 2009/15/0177; VwGH 22.10.2015, 2013/15/0277) ist anhand objektiver Umstände im Zeitpunkt der Lieferung festzustellen, in welchem Mitgliedstaat die endgültige und dauerhafte Verwendung eines Fahrzeugs stattfinden wird.

Da im Beschwerdefall von vornherein die Endverwendung in Österreich beabsichtigt war kann nach der hier dargelegten höchstgerichtlichen Rechtsprechung keine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen.

Nicht zuletzt ist auch der von der Bf. geschilderte Transport nach Deutschland und zurück als Einheit zu sehen, deren Beginn und Endpunkt in Österreich liegt (vgl dazu ausführlich Gepperth in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Art 7 Rz 31 – 34). Dem Umweg

über Deutschland kommt keine umsatzsteuerliche Bedeutung zu (vgl. auch VwGH 27.4.2017, Ro 2015/15/0026 zur gebrochenen Versendung).

Insgesamt liegt daher keine für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung notwendige Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet vor, weshalb die Lieferung jedenfalls steuerpflichtig ist.

Vorschreibung der Umsatzsteuer an die Bf. (den Empfänger) gem. Art 7 Abs 4 UStG 1994

Hat ein mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns handelnder Unternehmer eine steuerpflichtige Lieferung aufgrund unrichtiger Angaben des Abnehmers steuerfrei belassen, so schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer (vgl Art 7 Abs 4 UStG 1994).

Im Beschwerdefall hat die Bf. ihren Lieferanten mitgeteilt, dass sie die PKW nach Deutschland bringen wird, was nicht geschehen ist. Die Lieferanten haben sorgfältig gehandelt sodass der Tatbestand des Art 7 Abs 4 UStG 1994 erfüllt ist.

Soweit die Bf. vorbringt, Art 7 Abs 4 UStG 1994 widerspreche dem Gemeinschaftsrecht ist Folgendes zu beachten:

Der EuGH hat im Urteil vom 27.9.2007, Rs C-409/04 „Teleos“ festgehalten, dass in dem Fall, in dem sich die Nachweise des Verbringens aufgrund eines Betruges des Erwerbers als unzutreffend erweisen, die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität einer Erhebung der Umsatzsteuer beim Lieferanten entgegen stehen (vgl auch Ruppe/Achatz⁴, Art 7 Tz 2).

Art 7 Abs 4 UStG 1994 ordnet darüber hinaus an, dass in einem solchen Fall der Empfänger die Umsatzsteuer schuldet während Art 12 UStG 1994 keine Vorsteuerabzugsfähigkeit normiert.

Dazu hat sich der EuGH Urteil vom 27.9.2007, Rs C-409/04 „Teleos“ (mangels Vorlagefrage) nicht explizit geäußert.

In Rn 68 führt er jedoch aus: „Wie die Kommission ausführt, müsste dagegen der Erwerber im Liefermitgliedstaat zur Mehrwertsteuer herangezogen werden, wenn der Lieferant seinen Verpflichtungen in Bezug auf den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachgekommen ist, während der Erwerber seine vertragliche Verpflichtung, die

Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern, nicht erfüllt hat“ ohne diese Aussage als unrichtig zu bewerten.

In diesem Urteil (EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04 „Teleos“ Rn 53) hat der EuGH auch wiederholt, dass es legitim ist, die Ansprüche des Staates mit von den Mitgliedstaaten erlassenen Maßnahmen möglichst wirksam zu schützen. Die Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. EuGH 18. 12. 1997, Rs C-286/94 „Garage Molenheide“ Rn 47 sowie EuGH 11.5.2006, Rs C-384/04 „Federation of Technological Industries“ Rn 30).

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs EuGH ist die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel, das von der MwSt-Richtlinie anerkannt und gefördert wird (EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04 „Teleos“ mit Hinweis auf EuGH 29.4.2004, Rs C-487/01 und C-7/02 „Gemeente Leusden und Holin Groep“, Rn 76, sowie EuGH 6.7.2006, Rs C-439/04 und C-440/04 „Kittel und Recolta Recycling“ Rn 54).

Die Haftungsbestimmung des Art 7 Abs 4 UStG 1994 entspricht diesem Ziel und geht nicht über das erforderliche Maß hinaus, denn die Umsatzsteuer ist (nur) von dem zu bezahlen, der falsche Angaben gemacht hat.

Art 7 Abs 4 UStG 1994 entspricht damit den Vorgaben des Unionsrechts.

Zusammenfassende Betrachtung Umsatzsteuer 2005 – 2009

Der Bf. war die hier strittige Umsatzsteuer gem. Art 7 Abs 4 UStG 1994 vorzuschreiben, weil ihre Lieferanten die Lieferung aufgrund der, für sie nicht als falschen erkennbaren, Angaben der Bf. bezüglich des Bestimmungsortes steuerfrei belassen haben.

Art 7 Abs 4 UStG 1994 entspricht, wie bereits oben dargestellt, auch den unionsrechtlichen Vorgaben.

Nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ist nur die „von anderen Unternehmern“ in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig. Auch Art 12 UStG 1994 ergänzt den Vorsteuerabzug nicht um die gem. Art 7 Abs 4 UStG 1994 geschuldete Steuer.

Ein Vorsteuerabzug ist damit mangels gesetzlicher Vorschrift nicht möglich.

Die Vorschreibung der Umsatzsteuer durch das Finanzamt erfolgte zu Recht.

Lieferung der verleasten PKW im Jahr 2010

Unstrittig hat die Bf. im Jahr 2010 die zu diesem Zeitpunkt verleasten PKW an die A, Österreich verkauft.

Die Bf. hat diesen Verkauf laut Angaben in der mündlichen Verhandlung ursprünglich als innergemeinschaftlichen Erwerb ohne Vorsteuerabzug erklärt, weil ihrer Ansicht nach die Voraussetzungen für die vorübergehende Verwendung der PKW mit Verkauf weggefallen sind.

Das Finanzamt hat demgegenüber - entsprechend den Ermittlungsergebnissen
- eine Lieferung der PKW in Österreich angenommen und in gleicher Höhe Leistungsumsatzsteuer vorgeschrieben.

Unbestritten befanden sich die PKW im Zeitpunkt der Veräußerung in Österreich in der Verfügungsmacht des Käufers, der sie ja als Leasingfahrzeuge einsetzte.

Eine Lieferung wird gem. § 3 Abs 7 UStG 1994 dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand der Lieferung im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet sofern nicht eine Beförderung oder Versendung stattfindet (was im Beschwerdefall nicht geschehen ist).

Die Veräußerung stellt daher eine Lieferung im Inland dar.

Gewerbliche Vermietung – Steuerpflicht der Veräußerung

Nicht für das Unternehmen angeschafft (genauer: nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen; vgl VwGH 22.9.1999, 98/15/0136 bzw. Ruppe/Achaz⁴, § 12 Tz 184) gelten Aufwendungen im Zusammenhang mit PKW (§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994). Ausgenommen davon sind unter anderem PKW, die der gewerblichen Vermietung dienen.

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994 muss die mit den Kraftfahrzeugen im Zusammenhang stehende Betätigung - isoliert betrachtet - eine gewerbliche Betätigung darstellen (VwGH 17.05.2006, 2006/14/0006).

Soweit die Bf. vorbringt, es liege nach der Rechtsprechung (VwGH 17.05.2006, 2006/14/0006) keine gewerbliche Vermietung iSd Gesetzes vor, ist dem entgegen zu halten, dass im zit. Erkenntnis die in Rede stehenden Kraftfahrzeuge (PKW) nur gegen Auslagenersatz (inklusive einer Bearbeitungsgebühr "in Höhe von 1 % der getätigten Auslagen" lt. einer Vereinbarung über die Auslagenabrechnung) zwischen verbundenen Unternehmen (von der in Deutschland ansässigen Abgabepflichtigen an ihre in Österreich ansässige Muttergesellschaft) zur Nutzung überlassen wurden.

Der VwGH hat dazu entschieden, dass bei ansonsten auch nicht nach außen in Erscheinung tretenden Nutzungsüberlassungen dem Gesamtbild nach nicht gesagt werden kann, dass eine Vermietungstätigkeit etwa vergleichbar einem Leasingunternehmen im Sinne der Führung eines Gewerbebetriebes entfaltet worden wäre.

Im Beschwerdefall sind aber die Leasingverträge unbestrittener maßen zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen worden. Es wurden zumindest 85 PKW vermietet weshalb die Vermietung auch über einen geringen Umfang und damit über eine Vermögensverwaltung hinausgeht (vgl das von der Bf. zit Erkenntnis des BFG 30.8.2016, RV/4100582/2013)

Die mit diesen PKW im Zusammenhang stehende Betätigung stellt somit - isoliert betrachtet - eine gewerbliche Betätigung dar. § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 ist damit nicht anwendbar.

Die PKW berechtigen grundsätzlich zum Vorsteuerabzug und ihre Veräußerung unterliegt der Steuerpflicht.

Ergebnis

Die Beschwerde war hinsichtlich der Jahre 2005 – 2009 abzuweisen, weil die Verkäufer ihre Lieferungen aufgrund falscher Angaben der Bf. steuerfrei belassen haben. In einem solchen Fall sieht Art 7 Abs 4 UStG 1994 vor, dass die Umsatzsteuer dem Erwerber (hier: der Bf.) vorzuschreiben ist. Diese Umsatzsteuer kann nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Die Beschwerde war hinsichtlich des Jahres 2010 abzuweisen, weil die PKW in Österreich geliefert wurden. Diese Lieferung ist von der Bf. ausgeführt worden, einem Unternehmen, das im Bereich der gewerblichen Vermietung tätig ist und daher keine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen kann (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0127; vgl auch Ruppe/Achatz⁴, § 12 Tz 184).

Mangels Stattgabe können gem. § 205a BAO auch keine Beschwerdezinsen zugesprochen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit die Bf. die EU-Konformität des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 bezweifelt, wird auf die oa. einschlägige Judikatur des EuGH verwiesen.

Die Frage der Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 war auf der Sachverhaltsebene zu klären und stellt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Da insgesamt die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vorliegen, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Graz, am 8. November 2017

