

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, über die Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 21.11.2011, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2005 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2005 vom 21.11.2011 bleiben unverändert.

Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird Folge gegeben. Der Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 vom 21.11.2011 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte in den Jahren 2002 bis 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb eines Kiosk und aus IT Beratungsleistungen und erklärte Umsätze und Vorsteuer.

Im Jahr 2002 hat die Bf. zwei freie Dienstleistungsverträge mit der Firma X ltd. abgeschlossen und für die Streitjahre dieser Firma gegenüber zu Hden ihres Ehegatten Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis gelegt.

USt 2002:

Am 22.4.2004 erließ das Finanzamt den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 und setzte eine Umsatzsteuergutschrift von € -1.386,96 fest.

Am 13.2.2006 wurde nach Abschluss einer Betriebsprüfung aufgrund der dortigen Feststellungen mit Berufungsvorentscheidung die Umsatzsteuer 2002 endgültig mit einer Gutschrift von € -1.386,96 festgesetzt.

Die Bf. stellte einen Vorlageantrag.

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 21.11.2011 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2002 unter Berücksichtigung der Feststellungen im mit Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom August 2011 beendeten Berufungsverfahren betreffend den Ehegatten der Bf. mit einer Zahllast von € 279,- fest.

Die Bf. stellte am 21.12.2011 den Vorlageantrag hinsichtlich des Bescheides betreffend Umsatzsteuer 2002 vom 21.11.2011.

USt 2003:

Am 16.2.2006 wurde der Umsatzsteuerbescheid für 2003 erlassen und eine Gutschrift von € -6.652,24 festgesetzt.

Dagegen hat die Bf. Berufung erhoben. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.11.2011 wurde die Umsatzsteuer für 2003 in Höhe von € -3.652,24 festgesetzt.

Am 21.12.2011 stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2003.

USt 2004:

Am 16.8.2006 wurde der Umsatzsteuerbescheid für 2004 erlassen und die Umsatzsteuer mit € -2.466,89 festgesetzt.

Das Verfahren wurde gem § 303 BAO wiederaufgenommen und am 21.11.2011 ein neuer Umsatzsteuerbescheid für 2004 erlassen, mit welchem die Umsatzsteuer in Höhe von € 3.585,20 festgesetzt wurde.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2004 vom 21.11.2011 erhob die Bf. Beschwerde.

USt 2005:

Der Umsatzsteuerbescheid für 2005 erging am 27.9.2007 und die Umsatzsteuer wurde mit € 966,97 festgesetzt.

Am 21.11.2011 wurde das Verfahren gem. § 303 BAO wiederaufgenommen und der Umsatzsteuerbescheid 2005 erlassen, in welchem die Umsatzsteuer mit € 3.366,97 festgesetzt wurde.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2005 vom 21.11.2011 erhob die Bf. Beschwerde am 21.12.2011.

In den Bescheiden vom 21.11.2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 wurden seitens des Finanzamtes die von der Bf. erklärten 20% Umsätze um folgende Beträge erhöht:

2002: 21.427,08

2003: 73.268,75

2004: 72.579,17

2005: 42.262,50,

was eine auf die Gesamtumsätze entfallende Umsatzsteuer in folgender Höhe ergibt:

2002: 4.285,42

2003: 14.653,75

2004: 14.515,83

2005: 8.452,50

sowie um folgende Vorsteuerbeträge vermindert,

2002: 2.618,75

2003: 11.633,75

2004: 8.463,75

2005: 6.052,50

sodass mit Bescheiden vom 21.11.2011 Umsatzsteuer in folgender Höhe festgesetzt wurde:

2002: 229,70

2003: -3.652,24

2004: 3.585,20

2005: 3.666,97

Die hinzugerechneten Umsätze ergaben sich aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfungen im Verfahren der Bf. und ihres Ehegatten im Zusammenhang mit von der Bf. verrechneten IT Leistungen, welche diese für die Firma X Ltd, deren Direktor der Ehegatte der Bf. war, getätigt hat.

Die Bf. hatte in den Streitjahren 2002 bis 2005 für die Firma X Ltd aufgrund von zwei im Jahr 2002 abgeschlossenen Dienstverträgen Leistungen erbracht und fakturiert. Umsatzsteuer wurde hierfür nicht verrechnet oder erklärt, da die Bf. die Meinung vertritt, dass diese Leistungen in Österreich nicht steuerbar und steuerpflichtig seien.

Mit Mängelbehebungsverfahren wurde die Bf. aufgefordert, ihren Vorlageantrag gegen die Bescheide vom 21.11.2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003, sowie ihre Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 vom 21.11.2011 zu begründen.

In dem am 26.1.2012 eingelangten ergänzenden Begründungsschriftsatz holte die Bf. ihre Begründung betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 vom 21.11.2011 nach und führte aus, dass in der diesen Bescheiden zugrunde liegenden Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates die Existenz der X Ltd anerkannt worden sei. Das Finanzamt gehe nach Ansicht der Bf. allerdings von einer falschen Bemessungsgrundlage aus. Die von der Bf. erbrachten Repräsentationsleistungen für die Firma X Ltd seien den Katalogleistungen zuzuordnen und somit am Empfängerort zu versteuern. Diese Leistungen seien nach Ansicht der Bf. in Österreich als nicht steuerbar zu behandeln.

Abschließend beantragte die Bf. im Ergänzungsschreiben vom 26.1.2012 die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Die Beschwerde wurde dem Unabhängigen Finanzsenat im Jahr 2012 vorgelegt. Im Vorlagebericht führte das Finanzamt ergänzend aus, dass aus der Entscheidung des

Unabhängigen Finanzsenates betreffend den Gatten der Bf. zu entnehmen sei, dass die Firma X Ltd im August 2002 in Großbritannien eingetragen worden sei, als Direktor der Ehegatte der Bf. aufscheine und als Firmensitz eine Adresse in Y angegeben worden sei. Diese Firma X Ltd habe mit Datum 2.12.2002 zwei freie Dienstleistungsverträge mit der A als Auftragnehmer abgeschlossen und sich verpflichtet im Rahmen eines EU Projektes Leistungen zu erbringen.

Die Firma habe über keine Angestellten verfügt, sondern die Aufträge an Subunternehmer weitergegeben. Der Ehegatte der Bf. sei als Geschäftsführer der X Ltd in Österreich aufgetreten, habe Entscheidungen getroffen und Verträge abgeschlossen. Unter anderem habe der Ehegatte der Bf. mit dieser im Jahr 2002 zwei freie Dienstleistungsverträge geschlossen.

Die Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb mit sich gebracht habe, seien in Österreich gesetzt worden. Im Gründungsstaat habe die X Ltd keine Geschäftstätigkeit entfaltet. Der Ort, an dem die notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet und Willenserklärungen betreffend die X Ltd abgegeben worden seien, habe sich in Österreich befunden. Der zur Vertretung der Gesellschaft befugte Gatte der Bf. habe die ihm obliegenden geschäftsführenden Tätigkeiten in Österreich entfaltet.

Vom Unabhängigen Finanzsenat sei Österreich als Land, in welchem sich der Ort der Geschäftsleitung und der Willensbildung der X Ltd im Sinn des § 27 Abs. 2 BAO befunden habe, in der den Gatten der Bf. betreffenden Entscheidung, festgestellt worden.

Seitens des Finanzamtes seien auf Grundlage der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates die auf zwei freien Dienstleistungsverträgen basierenden und ohne Umsatzsteuer fakturierten Leistungen aus der Verrechnung zwischen der Bf. und ihrem Gatten als Nettobeträge der Umsatzsteuer unterworfen worden.

Diese Einnahmen seien - wie auch in der Beschwerde der Bf. zutreffend ausgeführt - als Katalogleistungen gem. § 3a Abs. 9 UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung am Empfängerort steuerbar und steuerpflichtig. Das bedeute, dass diese Leistungen an Unternehmer dort ausgeführt werden, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt, wo sich die Leitung des Empfängerunternehmens befindet.

Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse nimmt das Finanzamt an, dass der Ort der Geschäftsleitung in den Büroräumen des Geschäftsführers, welche wie im vorliegenden Fall - auch in einer Wohnung sich befinden können, liege.

Das Finanzamt geht davon aus, dass der Bf. aufgrund des persönlichen Naheverhältnisses (der Geschäftsführer der X Ltd, für welche sie Leistungen erbracht und verrechnet hat, ist ihr Ehegatte) klar gewesen sein musste, dass die Geschäftsleitung der X Ltd in Österreich gewesen sei und die von ihr verrechneten Leistungen daher als innerstaatliche Leistungen umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig gewesen seien.

Die Bf. widerspricht der Ansicht, dass der Empfängerort in Österreich war und hat diese Leistungen als nicht umsatzsteuerbar bzw. nicht umsatzsteuerpflichtig gewertet und erklärt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die von der Bf. gegenüber der X Ltd in den Jahren 2002 bis 2005 aufgrund von zwei freien Dienstleistungsverträgen erbrachten und fakturierten Leistungen vom Finanzamt zu Recht der Umsatzsteuer unterzogen wurden.

Das Bundesfinanzgericht geht im vorliegenden Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Im August 2002 wurde die Firma X Ltd. in Großbritannien eingetragen. Als Direktor scheint der Ehegatte der Bf. auf und als Firmensitz wurde eine Adresse in Y eingetragen.

Datiert mit 2.12.2002 schloss die Firma X Ltd , vertreten durch den Gatten der Bf. als Geschäftsführer mit der A zwei freie Dienstleistungsverträge über die Erbringung von sonstigen Leistungen auf dem Gebiet eines EU Projektes ab.

Die Firma X Ltd, welche keine Angestellten beschäftigte, fungierte im Zusammenhang mit der A als Auftragnehmer. Der Gatte der Bf. trat in Österreich als Geschäftsführer auf und schloss Verträge mit Subauftragnehmern ab. Im Verfahren betreffend den Gatten der Bf. vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde von einer weiteren Auftragnehmerin bestätigt, dass in der als Büro benutzten Wohnung des Bf. in Wien Besprechungen stattgefunden haben. Auch gab der Gatte der Bf. an, dass er die Internetleitung in der Wohnung in Wien zur Erfüllung seiner Leistungen benutzt habe. Die Willensbildung und Geschäftsführertätigkeit der Firma X.Ltd ist in Österreich erfolgt.

Die Bf. hat im Jahr 2002 mit der Firma X Ltd, deren Geschäftsführer ihr Ehegatte war, zwei freie Dienstleistungsverträge über die Erbringung von IT Leistungen in den Jahren 2002 bis 2005 abgeschlossen.

Laut im Akt erliegenden Rechnungen wurden diese Leistungen, welche sowohl nach Ansicht der Bf. als auch des Finanzamtes Katalogleistungen im Sinne der für die Jahre 2002 bis 2005 geltenden Fassung des § 3a Abs 9 und 10 UStG darstellen, vom Unternehmen der Bf. erbracht und gegenüber der Firma X Ltd verrechnet, dies jedoch ohne Ausweis von Umsatzsteuer, da die Bf. die Ansicht vertritt, dass diese Leistungen in Österreich nicht umsatzsteuerbar- und umsatzsteuerpflichtig sind.

Das Finanzamt hat die Nettobeträge dieser Katalogleistungen den 20%igen Umsätzen der Bf. hinzugerechnet und um die die auf die vom Ehegatten der Bf. erbrachten Fremdleistungen entfallenden Vorsteuerbeträge vermindert.

Rechtliche Würdigung:

Vorerst ist betreffend den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat auszuführen, dass gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO eine mündliche Verhandlung über eine Berufung stattzufinden hat, wenn dies in der Berufung (Beschwerde) (§ 250 BAO), im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht ein Rechtsanspruch der Partei auf eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat nur dann, wenn sie rechtzeitig (somit in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung) beantragt wurde (vgl. z.B. Ritz, BAO, § 274 Tz 2), wobei es auf das Motiv für das Unterbleiben einer derartigen Antragstellung nicht ankommt (VwGH 27.3.2008, 2004/13/0141).

Im vorliegenden Fall hat die Bf. in der Berufung vom 19.12.2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat gestellt. Da ein solcher Antrag erst im Rahmen eines ergänzenden Schriftsatzes datiert vom 24.1.2012, eingelangt am 26.1.2012, gestellt wurde, war dieser Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat jedenfalls gemäß der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht fristgerecht eingebracht worden (zur *Antragstellung* im Rahmen einer Berufungsergänzung, Ritz BAO § 274 Tz 3, VwGH 2008/13/0148, 27.6.2012 u.a.). Das Bundesfinanzgericht sieht daher von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat ab.

Verjährung Umsatzsteuer 2004:

Nach § 207 BAO verjährt das Recht die Umsatzsteuer festzusetzen nach fünf Jahren. Durch entsprechende nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches könnte die Verjährungsfrist gegebenenfalls gemäß § 209 BAO verlängert werden. Da betreffend das Jahr 2004 seitens des Finanzamtes als Verlängerungshandlung nur der Bescheid vom 16.8.2006 gesetzt wurde, ist das Recht die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 festzusetzen nach Ablauf von fünf Jahren nach dem Entstehen des letzten Anspruches für 2004 (am 31.12.2004), und Ablauf eines weiteren Jahres für die Verlängerungshandlung (§ 209 Abs. 1 BAO), somit Ende 2010 verjährt, weshalb der vom Finanzamt erlassene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 21.11.2011 gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben war.

Inhaltliche rechtliche Würdigung betreffend Umsatzsteuer 2002, 2003 und 2005:

Nach § 27 Abs. 2 BAO ist als Ort der Geschäftsleitung der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Der Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft, also der Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet, ergibt sich aus der jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, d.h. die für die Führung des

Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1992, Zl. 90/17/0263, und vom 06.04.1995, 94/15/0206; Stoll, BAO-Kommentar 349 mwN).

Im vorliegenden Fall ist zwar als Sitz der Gesellschaft, die Fa. X ltd, an welche die Bf. aufgrund von zwei Verträgen in den Streitjahren IT Leistungen erbracht und fakturiert hat, eine Adresse in Y eingetragen, der für die Geschäftsführung entscheidende Wille wurde nach dem sich aus den Akten ergebenden Gesamtbild der Verhältnisse aber in Österreich gebildet. Damit wird die unbeschränkte Steuerpflicht der Firma X ltd in Österreich ausgelöst (vgl. SWI 2005, 537).

§ 3a Abs. 9 und 10 UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung lauten auszugsweise:

Abs. 9: Die im Absatz 10 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt

a.) Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.....

Abs. 10: Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 sind

Z 1....

Z 2.....

Z 3....

Z 4 die rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung;

Z 5 die Datenverarbeitung,

Z 6 bis 15.

In Anwendung der zitierten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung und des Umsatzsteuergesetzes auf den vorliegenden Fall geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die von der Bf. an die Fa. X ltd in den Streitjahren 2002 bis 2005 erbrachten und verrechneten Leistungen in Österreich umsatzsteuerpflichtig waren und das Finanzamt diese daher zu Recht der Umsatzsteuer unterzogen hat. Der Leistungsort der von der Bf. ausgeführten Leistungen und der Empfängerort der Firma X ltd lag in Österreich.

Aus den angeführten Gründen war daher betreffend die Jahre 2002, 2003 und 2005 spruchgemäß zu entscheiden, die diesbezüglichen Beschwerden abzuweisen und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2005 vom 21.11.2012 zu bestätigen.

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.

Die im vorliegenden Fall zu lösende Rechtsfrage, wo der Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft liegt ist von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt, sodass die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 10. Jänner 2018