

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 28.09.2016, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 11.07.2016, 26.07.2016 und 28.07.2016, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung) und Wiederaufnahme (2011-2015) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung)

7-9/2011, 10-12/2011, 1-12/2011

1-3/2012, 4-6/2012, 7-9/2012, 10-12/2012,

1-3/2013, 4-6/2013, 7-9/2013, 10-12/2013, 1-12/2013

1-3/2014, 4-6/2014, 7-9/2014, 10-12/2014, 1-12/2014

1-3/2015, 4-6/2015, 7-9/2015, 10-12/2015

wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung)

7-9/2011, 10-12/2011, 1-12/2011

1-3/2012, 4-6/2012, 7-9/2012, 10-12/2012,

1-3/2013, 4-6/2013, 7-9/2013, 10-12/2013, 1-12/2013

1-3/2014, 4-6/2014, 7-9/2014, 10-12/2014, 1-12/2014

1-3/2015, 4-6/2015, 7-9/2015, 10-12/2015

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**

### **Verfahrensgang**

Die Beschwerdeführerin (BF), ein Unternehmen mit Sitz in Bulgarien, hat für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume Vorsteuererstattungsanträge gestellt und diese Vorsteuer idHv € 1.125.866,88 auch erstattet bekommen.

Im Jahr 2016 wurde eine Außenprüfung vorgenommen, die Verfahren wurden wiederaufgenommen und die Vorsteuer mit Hinweis auf den Außenprüfungsbericht mit Null festgesetzt.

Im **Prüfbericht** wird festgehalten, dass es sich laut Datenbankabfrage beim Unternehmen der BF um eine Kfz-Vermietung und Leasing (ohne Fahrer) handle. Die BF habe beharrlich nicht an der Prüfung mitgewirkt und keine der angeforderten, prüfungsrelevanten Unterlagen zu sämtlichen Erstattungsanträgen (trotz Festsetzung einer Zwangsstrafe) vorgelegt, obwohl sie eine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht treffe. Die BF habe lediglich in kyrillischer Schrift mitgeteilt, dass (laut Google Übersetzung) im Unternehmen kein Deutsch gesprochen werde, für eine Übersetzung keine finanziellen Ressourcen vorlägen, in Österreich nie Aktivität entfaltet worden wäre und nur Lastkraftwagen (LKW) in Österreich betankt würden.

In freier Beweiswürdigung sei seitens der Großbetriebsprüfung aufgrund der Nichtvorlage von Unterlagen im Prüfungsverfahren davon auszugehen, dass derartige Unterlagen, welche jedoch die Basis für die Erstattung von Vorsteuern bildeten, nicht vorhanden seien.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei für die prüfungsgegenständlichen Zeiträume gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich; die BF habe belegmäßige Nachweise (samt Abrechnungsunterlagen und zahlreiche weitere angeforderten prüfungsrelevante Unterlagen) trotz Anforderung nicht vorgelegt.

Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel seien insbesondere gewesen:

- offensichtliche Nichtvorlage / Nichtvorhandensein von Originalrechnungen samt Abrechnungsgrundlagen als Basis für die geltend gemachten Vorsteuererstattungen.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

In der **Beschwerde** vom 28.09.2016 führte die BF in der Begründung aus:

*"Recht auf Vorsteuerabzug*

*Diese Beschwerde bekämpft sämtliche der 42 von der belangten Behörde erlassenen Bescheide zur Gänze. Die belangte Behörde ist im Rahmen der Wiederaufnahme der Verfahren sowie der neuen Sachentscheidung betreffend die einzelnen Erstattungszeiträume davon ausgegangen, dass aufgrund der Nichtvorlage von Unterlagen keine Berechtigung zur Erstattung von Vorsteuern besteht. Tatsächlich besteht jedoch der Anspruch der Beschwerdeführerin auf Erstattung von Vorsteuern zu Recht: Die Beschwerdeführerin ist Unternehmerin iSd § 2 UStG. Wie bereits in Punkt 2 angeführt, betreibt sie seit 6 Jahren in Bulgarien das Unternehmen der Vermietung von in ihrem Eigentum stehenden LKW zu Transportzwecken. Wie bereits oben dargelegt ist die Beschwerdeührerin vertraglich dazu verpflichtet, während der gesamten Vertragslaufzeit Nebenleistungen zu erbringen, wie die Versorgung der LKW mit Treibstoff sicherzustellen sowie die Kosten für rollende Landstraße, Maut, etc, die bei ihren Kunden beim Transit durch mehrere europäische Länder anfallen, zu tragen. Da somit die Vertragserfüllung und damit einhergehend die Ausführung der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin die Übernahme jener Kosten voraussetzt, sind diese Kosten somit eindeutig gemäß § 12 Abs 1 UStG als für das Unternehmen ausgeführt anzusehen. Gemäß § 21 Abs 9 UStG sind Vorsteuern im Zusammenhang mit Umsätzen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet*

*ansässigen Unternehmers erstattungsfähig, wenn die Umsätze im Sitzmitgliedersstaat ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen.*

*Die Beschwerdeführerin ist Steuersubjekt für umsatzsteuerliche Zwecke in Bulgarien. Die Umsätze der Beschwerdeführerin sind in Bulgarien auch nicht steuerbefreit, weshalb ihr der volle Vorsteuerabzug zusteht.*

*Für die Betankung der LKW sowie die übrigen genannten Kosten in Österreich werden an die Beschwerdeführerin von österreichischen Unternehmen ordnungsgemäße Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer gemäß § 11 UStG gelegt. Die verfahrensgegenständlichen Vorsteuerbeträge stammen ausschließlich aus Rechnungen der A. Austria GmbH sowie der B. GmbH & Co KG und betreffen Tankvorgänge sowie Mautgebühren, die beim bloßen Transit der LKW durch Österreich anfallen.*

*In Beantwortung von Punkt 4 des Prüfungsauftrags ist anzuführen, dass von der Beschwerdeführerin bereits mit den Anträgen auf Erstattung von Vorsteuern der betreffenden Zeiträume, die elektronisch erfolgt sind, Rechnungskopien mitübertragen wurden. In der Anlage werden nunmehr sämtliche Rechnungen in Kopie vorgelegt. Sollte das Finanzamt eine Vorlage der Originalrechnungen wünschen, werden diese gerne zur Prüfung bereitgestellt.*

*Gemäß § 1 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II 279/1995 idF BGBl. II 158/2014 ist die Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug im Wege der Vorsteuererstattung berechtigt, da sie im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte hat (vgl dazu Rz 2836 ff der UStR 2000). In Beantwortung von Punkt 2 des Prüfungsauftrags vom 5. November 2015 ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im umsatzsteuerlichen Sinn keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen in Österreich erbringt und demnach keinerlei unternehmerischer Tätigkeit in Österreich nachgeht. Weder die Vertragsunterzeichnung noch die Übergabe der LKW (zB Schlüsselübergabe) findet im Inland statt. Insbesondere übt die Beschwerdeführerin keinerlei sonstige Tätigkeit in Österreich aus. Festgehalten sei überdies nochmals, dass die Beschwerdeführerin keine österreichischen Kunden und/oder Mitarbeiter hat. Nach dem Wissensstand der Beschwerdeführerin hat ferner auch kein Kunde österreichische Kunden und führt kein Kunde Umsätze iSd UStG in Österreich aus (so finden etwa auch keine Be- oder Entladungen der LKW in Österreich statt).*

*Der Anforderung seitens des Finanzamts in Punkt 5 des Prüfungsauftrags, nämlich die Übersendung von kontenmäßigen Auflistungen der im Prüfungszeitraum erzielten Umsätze, welche aus den Vorsteuererstattungsrechnungen resultieren, kann in dieser Form nicht entsprochen werden, da die von der Beschwerdeführerin vermieteten LKW in ganz Europa unterwegs sind und der Umsatz daher nicht eindeutig einzelnen Ländern zugeordnet werden kann. Die Beschwerdeführerin erstellt jedoch jährliche Bilanzen in Einklang mit den bulgarischen Rechnungslegungsvorschriften. In den dazugehörigen Gewinn- und Verlustrechnungen ist der erzielte Gesamtumsatz pro Jahr erkennbar. In weiterer Beantwortung des Prüfungsauftrags sei nochmals wiederholt, dass die Beschwerdeführerin keiner unternehmerischen Tätigkeit in Österreich nachgeht und sie kein Konzernunternehmen ist. Die Gesellschaft hat nur eine Muttergesellschaft*

*als Alleingesellschafterin und hält überdies keine Beteiligungen. Es wird daher seitens der Beschwerdeführerin angenommen, dass die Darstellung anhand eines Firmenorganigramms - wie ursprünglich vom Finanzamt gefordert - unterbleiben kann. Da die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin keine hohes Personalaufkommen benötigt, beschäftigt die Beschwerdeführerin nur eine geringe Anzahl von Mitarbeitern, keine davon in Österreich.*

*Mit der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin ist Frau AB betraut. Der Ultimate Beneficial Owner der Beschwerdeführerin ist Herr CD mit Wohnsitz in Griechenland. Abschließend ist daher zur Berechtigung der Vorsteuererstattung der Beschwerdeführerin folgendes zusammenzufassen:*

*Die Beschwerdeführerin ist Unternehmerin in Bulgarien. Durch den Betrieb dieses Unternehmens in Bulgarien fallen für die Beschwerdeführerin in Österreich Kosten an, für die von österreichischen Unternehmern ordnungsgemäß Rechnungen an die Beschwerdeführerin gelegt werden. Im Ausland ansässige Unternehmer dürfen den Vorsteuerabzug auch dann beanspruchen, wenn sie im Inland keine Lieferungen und sonstigen Leistungen ausführen (siehe Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 12 Rz 1809). Die Beschwerdeführerin ist in ihrem Sitzmitgliedsstaat zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Da die Beschwerdeführerin in Österreich weder Sitz noch eine Betriebsstätte hat, ist die Erstattung gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014 durchzuführen. Die Erstattung von Vorsteuern, die in Rechnungen von österreichischen Unternehmen an die Beschwerdeführerin explizit ausgewiesen sind, ist daher rechtmäßig.*

#### *Unzulässige Wiederaufnahme der Verfahren*

*Die belangte Behörde hat mit Bescheiden vom 11. Juli 2016, 26. Juli 2016 und 28. Juli 2016 die Verfahren betreffend die Erstattung von Vorsteuern hinsichtlich der oben genannten Zeiträume wiederaufgenommen. Tatsächlich lag jedoch kein Wiederaufnahmegrund vor:*

*Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen dann zulässig, wenn der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falschem Zeugnis oder eine andere gerichtliche strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist oder wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Davon kann im vorliegenden Fall nicht ausgegangen werden.*

*Die belangte Behörde hält im Bericht gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung richtig fest, dass auch die Partei eine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht trifft. Grundsätzlich gilt jedoch im Abgabenverfahren der Grundsatz der Amtswegigkeit und obliegt es daher der Behörde, die materielle Wahrheit auszuforschen (vgl Ritz, BAO § 115 Rz 4). Dies gilt grundsätzlich auch bei Sachverhalten mit Auslandsbezug. Ein Wiederaufnahmegrund würde voraussetzen, dass der belangten Behörde nicht zugemutet*

werden kann über die Richtigkeit der Parteiangaben noch weitere Erhebungen von Amts wegen zu pflegen (vgl VwGH 7.7.1992, 90/08/0164). Abgesehen davon, dass die Parteiangaben und Erstattungsanträge der Beschwerdeführerin vollkommen zutreffend waren, wäre es der belangten Behörde offen gestanden und aufgrund des Grundsatzes der Amtswegigkeit auch geboten gewesen, angesichts der Rechnungskopien, die die Beschwerdeführerin jedem elektronischen Antrag auf Erstattung von Vorsteuern betreffend die verfahrensgegenständlichen Zeiträume beigelegt hatte, Nachforschungen, zB durch entsprechende Anfragen bei den die Rechnung ausstellenden österreichischen Unternehmen oder den zuständigen bulgarischen Steuerbehörden, anzustellen. Ferner stellen auftauchende Zweifel, bloße Vermutungen oder die Überlegung, dass bestimmte Tatsachen nicht auszuschließen sind, keine neuen Tatsachen oder Beweise dar und vermögen daher ebenfalls einen Wiederaufnahmegrund nicht zu verwirklichen (vgl Ellinger/Sutter/Urtz, BAO § 303 E 198ff).

Es ist daher festzuhalten: Die Wiederaufnahmebescheide betreffend die verfahrensgegenständlichen Zeiträume sind daher ohne Vorliegen eines von Amts wegen zu berücksichtigenden Wiederaufnahmegrundes ergangen, weshalb diese schon aus diesem Grund aufzuheben sind.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass angesichts der oben erfolgten Offenlegungen, welche die Berechtigung der Beschwerdeführerin ersichtlich machen, auch inhaltlich kein Grund zur Wiederaufnahme besteht, da keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, in Kenntnis derer anderslautende Bescheide als jene mit welchen die erstattungsfähige Vorsteuer antragsgemäß festgesetzt wurde, ergangen wären."

Das Finanzamt wies die Beschwerde zur Umsatzsteuer mit **Beschwerdevorentscheidungen** ab und führte in der gesonderten Begründung vom 02.03.2019 bzw. 20.03.2019 zur Umsatzsteuer aus:

"Mit Schreiben vom 05.11.2015 wurde die Beschwerdeführerin über die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend den Zeitraum Jänner 2011 bis September 2015 informiert und aufgefordert, bestimmte Unterlagen beizubringen.

In einer E-Mail-Beantwortung vom 6.11.2015 in kyrillischer Schrift und in bulgarischer Sprache wurde seitens des geprüften Unternehmens sinngemäß ausgeführt, dass beim geprüften Unternehmen nicht Deutsch gesprochen wird und auch keine Ressourcen für Übersetzer vorhanden sind. Weiters, dass das geprüfte Unternehmen nie Aktivität in Österreich hatte und nur deren LKW in Österreich betankt werden würden.

Mit Schreiben vom 4.4.2015 erfolgte durch die Außenprüfung eine Erinnerung zur Vorlage von Prüfungsunterlagen bei Androhung einer Zwangsstrafe.

Mit Bescheid vom 12.5.2015 wurde durch die Außenprüfung ein Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe ausgefertigt und dieser dem zuständigen FA zur Abfertigung und Verbuchung übermittelt.

Mit E-Mail vom 6.6.2016 wurde dem angegebenen Vertreter des Unternehmens die Vorladung zur Schlussbesprechung am 4.7.2016 übermittelt.

*Per Aktenvermerk wurde am 4.7.2016 (am Schlussbesprechungstermin) festgehalten, dass aufgrund der Nichtteilnahme seitens des geprüften Unternehmens an der anberaumten Schlussbesprechung das Außenprüfungsverfahren auf Basis der Aktenlage abzuschließen ist und die entsprechenden Bescheide auszufertigen sind.*

*Mit Saldo-Wirksamkeit per 27.10.2016 (lt Abgabekonto) wurde die festgesetzte Zwangsstrafe i.H.v. Euro 3.500,- von der Beschwerdeführerin entrichtet.*

*In freier Beweiswürdigung wurde seitens der Außenprüfung aufgrund der Nichtvorlage von Unterlagen davon ausgegangen, dass derartige Unterlagen, welche jedoch die Basis für die Erstattung von Vorsteuern bilden, nicht vorhanden seien.*

*Dementsprechend wurden sämtliche bislang durchgeführten Vorsteuererstattungen mit Null festgesetzt.*

*Im Zuge der Beschwerde wird Folgendes ausgeführt:*

*Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (EOOD) mit Sitz und Geschäftsleitung in Bulgarien. Seit ihrer Eintragung im bulgarischen Handelsregister im Jahr 2010 (Nummer \*\*\*\*), betreibt die Beschwerdeführerin das Unternehmen der Vermietung von LKW zu Transportzwecken.*

*Dabei gelangen nach Angaben der Beschwerdeführerin die im Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden LKW zur Vermietung an Kunden der Beschwerdeführerin, welche damit Güter durch ganz Europa transportieren und dabei Strecken in einer Vielzahl von Ländern zurücklegen.*

*Derzeit verfügt die Beschwerdeführerin über 25 LKW, welche an einen Kunden vermietet werden. Die Vermietung der LKW an Kunden erfolgt dabei für einen längeren Zeitraum (mehrere Jahre) und dient ausschließlich dem der Funktion von LKW korrespondierenden Zweck. Festgehalten wird, dass die Beschwerdeführerin keine österreichischen Kunden hat.*

*Im Rahmen dieser Vermietung fallen beim Transit der LKW durch eine Vielzahl europäischer Länder (einschließlich Österreich) Kosten an (Treibstoff, rollende Landstraße, Mautgebühren, etc).*

*In diesem Zusammenhang sehen die Verträge der Beschwerdeführerin mit ihren Kunden vor, dass eben diese Kosten als Nebenleistung zur Hauptleistung der Vermietung von LKW von der Beschwerdeführerin zu tragen sind.*

*Benötigt daher ein Kunde während seines Transits durch Österreich zB Treibstoff oder fallen Mautgebühren / Gebühren für die „rollende Landstraße“ an, so werden diese Kosten bargeldlos vom Kunden mittels Tankkarte der Beschwerdeführerin, die sich in den vermieteten LKW befindet, bezahlt, in weiterer Folge vom betreffenden Tankkartenaussteller der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt und von dieser beglichen.*

*Darüber hinaus ist das Vertragsverhältnis so ausgestaltet, dass die Beschwerdeführerin zahlreiche weitere Nebenleistungen an den Kunden im Rahmen der Vermietung zu erbringen hat.*

*So verpflichtet sich die Beschwerdeführerin während der Vertragslaufzeit nicht nur zur jederzeitigen Bereitstellung von Treibstoff und die Bezahlung der Mautgebühren / Gebühren für die rollende Landstraße, etc, sondern trägt sie auch die Haftpflichtversicherung der LKW und hat technische Inspektionen sowie notwendig gewordene Reparaturen vorzunehmen.*

*Ferner sei festgehalten, dass es der Beschwerdeführerin nicht möglich ist, die vermieteten LKW während der Vertragslaufzeit selbst zu nutzen.*

*Auf die im Zuge der Beschwerde übermittelten Unterlagen wird verwiesen.*

*Nach Bezahlung der an die Beschwerdeführerin gelegten österreichischen Rechnungen hat diese die Erstattung der Vorsteuern für den Zeitraum Juli 2011 bis Dezember 2015 im Gesamtbetrag von Euro 1.125.866,88 (1.072.313,84 für den Prüfungszeitraum zuzüglich 53.553,04 für 10-12/15) beantragt. Seitens des FA ist die Auszahlung auf das Konto der Beschwerdeführerin erfolgt.*

*Die Beschwerdeführerin sei Unternehmerin iSd § 2 UStG und hatte als Betriebsgegenstand (seit 6 Jahren) die Vermietung von im Eigentum stehenden LKW.*

*Die Beschwerdeführerin sei vertraglich dazu verpflichtet, während der gesamten Vertragslaufzeit Nebenleistungen zu erbringen, wie die Versorgung der LKW mit Treibstoff sicherzustellen sowie die Kosten für rollende Landstraße, Maut etc, die bei ihren Kunden beim Transit durch mehrere europäische Länder anfallen, zu tragen.*

*Da somit die Vertragserfüllung und damit einhergehend die Ausführung der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin die Übernahme jener Kosten voraussetzt, seien diese Kosten somit eindeutig gem. § 12 Abs. 1 UStG als für das Unternehmen ausgeführt anzusehen.*

*Gemäß § 21 Abs. 9 UStG seien Vorsteuern im Zusammenhang mit Umsätzen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers erstattungsfähig, wenn die Umsätze im Sitzmitgliedstaat ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen.*

*Die Beschwerdeführerin sei Steuersubjekt für umsatzsteuerliche Zwecke in Bulgarien. Die Umsätze seien in Bulgarien auch nicht steuerfrei, weshalb ihr der volle Vorsteuerabzug zustehe.*

*Für die Betankung der LKW sowie für die übrigen genannten Kosten in Österreich würden an die Beschwerdeführerin von österreichischen Unternehmen ordnungsgemäße Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer gem. § 11 UStG gelegt. Die verfahrensgegenständlichen Vorsteuerbeträge würden ausschließlich aus Rechnungen der A. Austria GmbH und der B. GmbH & Co KG stammen und würden Tankvorgänge sowie Mautgebühren, die beim bloßen Transit der LKW durch Österreich anfallen, betreffen.*

*Sämtliche Rechnungen werden in Kopie vorgelegt.*

*Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBl II 279/1995 idF BGBl II 158/2014 sei die Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug im Wege der Vorsteuererstattung berechtigt, da sie im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte habe und keine Lieferungen oder sonstige Leistungen in Österreich erbringe. Festgehalten werde ferner, dass die Beschwerdeführerin keine österreichischen Kunden und/oder Mitarbeiter habe.*

*Die Beschwerdeführerin sei Steuersubjekt für umsatzsteuerliche Zwecke in Bulgarien. Da die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin kein hohes Personalaufkommen benötigt, beschäftige die Beschwerdeführerin nur eine geringe Anzahl von Mitarbeitern. Mit der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin sei Frau AB betraut.*

*Der Ultimate Beneficial Owner der Beschwerdeführerin sei Herr CD mit Wohnsitz in Griechenland.*

*Es werde daher beantragt, die Bescheide betreffend die Erstattung von Vorsteuern, mit denen die im Zeitraum Juli 2011 bis Dezember 2015 zu erstattenden Vorsteuern mit einem Betrag von Euro 0 festgesetzt wurden, ersatzlos aufzuheben.*

*Das Finanzamt hat dazu erwogen:*

*Aus einer KSV-Abfrage vom 11.11.2015 geht hervor, dass die Beschwerdeführerin das Unternehmen der Unternehmensberatung (NACE 7022) sowie Vermietung von Kraftwagen mit einem Gesamtgewicht von mehr als 3,5 t (NACE 7712) seit 2010 betreibt. Entsprechend den bekannten NACE-Codes 7022 (Unternehmensberatung) und 7712 (Vermietung von LKW) handelt es sich bei der Beschwerdeführerin nicht um ein „Tank- oder Servicekartenunternehmen“.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes ist bei Unternehmen, welche keine „Tank- oder Servicekartenunternehmen“ sind, davon auszugehen, dass diese (und damit auch die Beschwerdeführerin) nicht in einen Leistungsaustausch, sondern lediglich in die jeweilige Zahlungsabwicklung eingeschaltet sind.*

*Entsprechend den Ausführungen im Urteil vom 06.02.2003, Rs C-185/01, Auto Lease Holland BV ist in der Übereinkunft der Beschwerdeführerin mit ihren Geschäftspartnern lediglich ein Vertrag über die Finanzierung (Kreditierung) des Bezugs von Kraftstoff zu erblicken und besteht daher für die Beschwerdeführerin kein Recht auf Vorsteuerabzug aus den an sie gerichteten Kraftstoffrechnungen.*

*In ähnlicher Weise (vgl. EuGH, Rs C-342/87, Genius Holding, Slg 1989, I 4227) ist der Beschwerdeführerin auch der Vorsteuerabzug aus in Rechnung gestellten Mautgebühren zu versagen, da diesen ebenfalls keine Leistung zugrunde liegt, welche an die Beschwerdeführerin erbracht worden wäre.*

*Dementsprechend besteht für die Beschwerdeführerin weder aus den Treibstoffrechnungen noch aus den verrechneten Mautgebühren ein Recht auf Vorsteuerabzug.*

*Ergänzend ist hinsichtlich der angegebenen Geschäftspartner (beide angeblich mit Sitz auf Zypern) darauf hinzuweisen, dass einerseits das Ergebnis der KSV-Recherche (vom 4.11.2016) ergibt, dass die ef Ltd dem KSV gänzlich unbekannt ist und andererseits eine*



*Orbis- Datenbank-Abfrage (vom 2.11.2016) zur GG Limited ergibt, dass auch dazu nahezu keine Informationen vorliegen.*

*Abgesehen von den vorstehenden Ausführungen, nämlich dass davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin nicht in den Leistungsaustausch eingeschaltet ist, kann im Falle der Vermietung von LKW keinesfalls in der Beistellung von Treibstoff und in der Begleichung der damit verbundenen Mautgebühren eine Nebenleistung erblickt werden.*

*Die Beschwerdeführerin bietet ihren Geschäftspartnern einerseits die Vermietung von LKW und unabhängig davon den Bezug von Treibstoff und die Abrechnung von Mautgebühren über Tank- bzw Mautkarten an, welche einander nicht bedingen.*

*Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ist demnach davon auszugehen, dass in der LKW-Vermietung, sowie in der Beistellung von Tank- und Mautkarten jeweils selbständige Hauptleistungen zu erblicken sind (vgl Melhardt/Tumpel, UStG, Kommentar, 2. Auflage 2015, S 19).*

*Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen."*

In der **gesonderten Begründung** zur abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 02.03.2017 betreffend die **Wiederaufnahme** der Verfahren führte das Finanzamt aus, dass seitens der Außenprüfung wiederholt versucht worden sei, nähere Unterlagen zur Beurteilung des Sachverhalts zu erhalten, ohne dass die BF darauf entsprechend reagiert hätte.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts finde dort ihre Grenzen, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen könne.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht liege bei Sachverhaltselementen mit Wurzel im Ausland; die BF habe nicht mitgewirkt.

Bereits im Außenprüfungsbericht sei auf die Tatsachenfeststellung der offensichtlichen Nichtvorlage/des Nichtvorhandenseins von Originalrechnungen samt Abrechnungsgrundlagen als Basis für die geltend gemachten Vorsteuererstattungen hingewiesen worden.

Bei Vorlage der Abrechnungsunterlagen wie Lieferscheine, Verträge (ua dass LKW inklusive Betankung und Begleichung der Mautgebühren vermietet werden) Bankabrechnungen etc. wäre für die Außenprüfung eine Analyse, die Nachvollziehbarkeit sowie der Rückschluss auf die tatsächliche Geschäftsabwicklung möglich gewesen. Die Feststellung der Tatsache der Weitervermietung von LKW inklusive Betankung und Begleichung der Mautgebühren wäre für die Außenprüfung ohne Mitwirkung der BF (Vorlage von Verträgen und Erteilung von Auskünften erst im Beschwerdeverfahren) nicht möglich gewesen.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorzunehmenden Interessenabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren seien erfüllt gewesen.

Die BF brachte mit 04.04.2017 einen **Vorlageantrag** unter vollinhaltlicher Aufrechterhaltung ihres Vorbringens und Antrag auf mündliche Verhandlung ein.

Mit 29.08.2017 brachte die BF eine **ergänzende Stellungnahme zum Vorlageantrag** ein und führte ergänzend aus:

*"Die vom Finanzamt Graz-Stadt in der Beschwerdeentscheidung ebenfalls (erstmalig) behandelte Frage unter welchen Umständen im Falle der Vermietung von LKW in der Bereitstellung von Treibstoff und der damit verbundenen Mautgebühren eine Nebenleistung erblickt werden könne, ist nicht Gegenstand der angefochtenen Bescheide und damit nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamts Graz-Stadt sind für den gegenständlichen Fall daher irrelevant. Unabhängig davon werden auch die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamts Graz-Stadt von der Beschwerdeführerin ausdrücklich und zur Gänze bestritten.*

*Ergänzende Begründung der Beschwerde im Hinblick auf die (neue) Argumentation des Finanzamts Graz-Stadt in der Beschwerdeentscheidung*

*Die Beschwerdeführerin verweist an dieser Stelle zunächst nochmals auf ihr Vorbringen in der Bescheidbeschwerde vom 28.09.2016, welches sie hiermit vollinhaltlich aufrecht hält. Darüber hinaus ist die vom Finanzamt Graz-Stadt in seiner Beschwerdeentscheidung vertretene Rechtsansicht aus folgenden Gründen verfehlt:*

*Unzulässige Wiederaufnahme des Verfahrens*

*Hinsichtlich der Unzulässigkeit der Wiederaufnahme ist - zusätzlich zu den diesbezüglichen Ausführungen in der Bescheidbeschwerde vom 28.09.2016 - festzuhalten, dass - entgegen den Ausführungen des Finanzamts Graz-Stadt - insoweit keine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht, als internationale Amtshilfemöglichkeiten existieren (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115 RZ 10).*

*Weiters setzt eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 1 lit b) BAO in Übereinstimmung mit aktueller Rechtsprechung des VwGH voraus, dass die neuen Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Wiederaufnahme bereits bekannt geworden sind (VwGH 19.10.2016, 2014/15/0058, Rz 23). In diesem Zusammenhang führt das Finanzamt Graz-Stadt als "Tatsachenfeststellung" die „offensichtliche Nichtvorlage / Nichtvorhandensein von Originalrechnungen samt Abrechnungsgrundlagen als Basis für die geltend gemachten Vorsteuererstattungen“ als neu hervorgekommene Tatsachen bzw. Beweismittel und sohin als Wiederaufnahmegrund an. Dazu ist folgendes zu entgegnen:*

*(a) Angesichts der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin ihren Anträgen auf Erstattung von Vorsteuern betreffend die verfahrensgegenständlichen Zeiträume auch Rechnungskopien beigelegt hat, kann keineswegs zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass "offensichtlich" keine den Anträgen auf Erstattung von Vorsteuern zugrunde liegenden Rechnungen existieren.*

*Auftauchende Zweifel, bloße Vermutungen oder die Überlegung, dass bestimmte Tatsachen nicht auszuschließen sind, stellen indes keine neuen Tatsachen und*

*Beweismittel dar und können einen Wiederaufnahmegrund nicht verwirklichen (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO § 303 E 198ff).*

*Die "Nichtvorlage von Originalrechnungen" ist jedenfalls keine neue Tatsache, weil bereits im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide bekannt war, dass keine Originalrechnungen vorgelegt wurden. Die Vorlage von Originalrechnungen ist im Vorsteuererstattungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer gemäß § 3 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. II 279/1995 idF BGBl. II 158/2014 ja außerdem nur auf ausdrückliches Verlangen der Abgabenbehörde vorgesehen.*

*Das "Nichtvorhandensein von Originalrechnungen" ist schon deshalb keine neue Tatsache, weil die Rechnungen sehr wohl im Original vorhanden sind. Die Beschwerdeführerin hat bereits zusammen mit der Bescheidbeschwerde sämtliche Rechnungen in Kopie vorgelegt. Sollte das Finanzamt oder das Bundesfinanzgericht eine Vorlage der Originalrechnungen wünschen, werden diese gerne zur Prüfung bereitgestellt. Kurzum: Alles was nach Gesetz und Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. II 279/1995 idF BGBl. II 158/2014 für die beantragten Vorsteuererstattungen vorzulegen war, wurde von der Beschwerdeführerin vor Bescheiderlassung vorgelegt. Es wäre für das Finanzamt Graz-Stadt außerdem möglich und geboten gewesen, weitere Nachforschungen, insbesondere durch entsprechende Anfragen bei den die Rechnung ausstellenden österreichischen Unternehmen oder den zuständigen bulgarischen Steuerbehörden, anzustellen.*

*Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind daher ohne Vorliegen eines von Amts wegen zu berücksichtigenden Wiederaufnahmegrundes ergangen und sind deshalb aufzuheben.*

#### *Recht auf Vorsteuerabzug*

*Die Beschwerdeführerin war zur Erstattung der geltend gemachten Vorsteuern berechtigt. Sie ist - entgegen der Auffassung des Finanzamts Graz-Stadt - hinsichtlich der mittels Tank-/Servicekarte bereitgestellten Leistungen eindeutig in den Leistungsaustausch eingeschaltet.*

#### *Leistungserbringung erfolgt im eigenen Namen und auf eigene Rechnung*

*Die zur Verfügung Stellung der Tank-/Servicekarten und die damit einhergehende Bereitstellung der mit diesen verbundenen Leistungen, erfolgt durch die Beschwerdeführerin im Rahmen der Erfüllung des mit dem jeweiligen Kunden abgeschlossenen Leasingvertrages im eigenen Namen und für eigene Rechnung.*

*Nach allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts und ständiger Rechtsprechung des VwGH, folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht und sind daher „Leistungen demjenigen zuzurechnen [sind], der sie im eigenen Namen erbringt“ (Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>4</sup>, § 1 Rz 79, 80; ebenso Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup> § 1 Rz 254 mit Verweis auf VwGH 16.10.1956, 3129/54 Slg 1503 F; 17; 7.6.1973, 1959/72, ÖStZB 298; 31.1.2001, 97/13/0066).*

*Dies steht auch im Einklang mit den Grundsätzen des europäischen Mehrwertsteuersystems und der Rechtsprechung des EuGH, nach der „Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt werden, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten“ (Artikel 28 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ("MwSt-RL"); EuGH vom 14.7.2011, Rs C-464/10 Henfling). Dies muss umso mehr für Steuerpflichtige gelten die, wie im gegenständlichen Fall die Beschwerdeführerin, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig werden.*

*Schon aus diesen allgemeinen Grundsätzen des europäischen und österreichischen Umsatzsteuerrechts folgt daher, dass die Beschwerdeführerin an der Erbringung der mittels Tank-/Servicekarte bereitgestellten Leistungen beteiligt ist, ihr diese Leistungen zuzurechnen sind und die mit der Bereitstellung verbundenen Kosten gemäß § 12 Abs 1 UStG als für das Unternehmen der Beschwerdeführerin ausgeführt anzusehen sind. Sie war daher zum Abzug der geltend gemachten Vorsteuern berechtigt.*

*Faktische Abwicklung der Leistungserbringung und wirtschaftlicher Hintergrund*

*Darüber hinaus bestätigen auch die faktische Abwicklung der Leistungserbringung und ihr wirtschaftlicher Hintergrund eindeutig, dass die Beteiligung der Beschwerdeführerin am verfahrensgegenständlichen Leistungsaustausch nicht auf eine "Zahlungsabwicklung" reduziert werden kann. Die Beschwerdeführerin hat eigens für die Bereitstellung der Tank-/Servicekarten und der damit verbundenen Leistungen an ihre Kunden entsprechende Verträge mit den jeweiligen Kraftstoff-/Tankkartenanbietern, nämlich der Belgian A. N.V. (Beilage/7) und der B. GmbH & Co KG abgeschlossen, durch welche ihr alle notwendigen Informationen sowie das Recht zur Nutzung der von den Kraftstoff-/Tankkartenanbietern mittels dieser Tank-/Servicekarten zur Verfügung gestellten Infrastruktur übertragen werden.*

*Das zeigt zum einen, dass (i) die Beschwerdeführerin die Tank-/Servicekarten und die damit verbundenen Leistungen ihren Kunden im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bereitstellt und (ii) zwischen den Kunden der Beschwerdeführerin einerseits und dem jeweiligen Kraftstoff-/Tankkartenanbieter andererseits keinerlei vertragliche Beziehung besteht.*

*Darüber hinaus zeigen diese Verträge aber auch, dass die vertraglich vereinbarte und erwünschte Nutzung der geleasteten LKW durch die Kunden der Beschwerdeführerin unter den vertraglich vorgesehenen, optimierten Bedingungen und Konditionen, nämlich unter Inanspruchnahme preislicher Vergünstigungen und Vereinfachungen im Verkehr wie beispielsweise die Nutzung der Tankstelleninfrastruktur, einfache transparente Überwachung der Ausgaben, Sammelfakturierung und Vermeidung der Notwendigkeit lokaler Währung, bei gleichzeitiger Vermeidung eines eigenen übermäßigen Verwaltungsaufwandes, überhaupt erst durch die vertraglich vereinbarte Bereitstellung*

*der Tank-/Servicekarten durch die Beschwerdeführerin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, möglich wird.*

*Denn der Vertrag mit der Belgian A. N.V. stellt ein von dieser ausschließlich an die Beschwerdeführerin gelegtes Angebot dar, welches der Beschwerdeführerin aufgrund der Größe des Auftragsvolumens (jährlicher Kraftstoffbedarf aller Kunden der Beschwerdeführerin) individuell vereinbarte, vergünstigte Konditionen (wie eben beispielsweise vergünstigte Literpreise und Road Services, vereinfachte Bezahlung, Sammelfakturierung, Nutzung der A. Infrastruktur, keine Notwendigkeit von Bargeld) garantiert, die die Beschwerdeführerin mittels Bereitstellung der Tank-/Servicekarten an ihre Kunden weitergibt. Zugleich ist die Beschwerdeführerin aus diesem Vertrag auch verpflichtet, die von der A. Austria GmbH (für Österreich) an sie gelegten Rechnungen rechtzeitig, und insbesondere unabhängig von der monatlichen Bezahlung des Leasingentgeltes durch ihre Kunden, zu bezahlen, und haftet sie der Belgian A. N.V. zudem für alle Schäden (inklusive solcher Schäden die von Dritten (zB den Kunden der Beschwerdeführerin) verursacht oder erlitten werden) die direkt oder indirekt aus Transaktionen mit den Tank-/Servicekarten entstehen. Die Beschwerdeführerin trägt aus diesem Vertrag daher auch ein eigenes Haftungsrisiko gegenüber der Belgian A. N.V.*

*Hierbei stellt die Beschwerdeführerin für die Abrechnung dieser mittels Tank-/Servicekarten bereitgestellten Leistungen nach Erhalt der Abrechnungen durch den jeweiligen Kraftstoff-/Tankkartenanbieter, ihrerseits die Rechnung an ihre Kunden im eigenen Namen so aus, dass diese auch die mittels dieser Tank-/Servicekarten angefallenen Kosten - zusammen mit dem vertraglich vereinbarten Entgelt für alle weiteren Leistungen im Rahmen des LKW-Leasings - endgültig tragen. Für ihre Dienstleistung kann die Beschwerdeführerin, zusätzlich zu den entstandenen Kosten, eine Provision auf Basis des mit dem jeweiligen Kunden abgeschlossenen Leasingvertrages verrechnen. Eine derartige Provision wurde von der Beschwerdeführerin auch tatsächlich verrechnet.*

*Diese tatsächlichen Kosten werden zudem bereits monatlich abgerechnet (während die Abrechnung in der vom Finanzamt Graz-Stadt angeführten Entscheidung des EuGH im Fall Auto Lease Holland BV erst am jeweiligen Ende des Kalenderjahres erfolgte), so dass auch keineswegs von einer Kreditierung/Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff ausgegangen werden kann. Die Finanzierung des Kaufs von Kraftstoff gehört nicht zum Gegenstand der Leistung. Die zur Verfügung gestellten Tank-/Servicekarten stellen keine Zahlungsmittel dar, sondern dienen der Erfassung der Geschäftsvorgänge, welche die Beschwerdeführerin ihren Kunden aufgrund des Leasingvertrages zur optimalen Nutzung der vermieteten LKW's mittels dieser Tank-/Servicekarten bereitstellt.*

*Angesichts dieser Umstände kann gerade nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin mit ihrer Zahlung an den Kraftstoff-/Tankkartenanbieter lediglich eine Vergütung weiterleitet. Gemäß § 4 Abs 3 UStG sind Zahlungseingänge überhaupt nur dann als durchlaufende Posten (und nicht als Leistungsentgelt) anzusehen, wenn sie der Unternehmer im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und ausgibt. Dies würde zugleich eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Zahler (Kunden*

der Beschwerdeführerin) und dem Zahlungsempfänger (Kraftstoff-/Tankkartenanbieter voraussetzen (Mayer/Ungericht, UStG<sup>4</sup> (2014), § 4 S. 256; Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup> § 1 Rz 257 unter Verweis auf § 4 Abs 3 UStG). Erfolgt die Vereinnahmung hingegen - wie im gegenständlichen Fall - im eigenen Namen, liegt Kostenersatz vor, der Teil des Entgelts ist (Mayer/Ungericht, UStG<sup>4</sup> (2014), § 4 S. 257 unter Verweis auf VwGH 25.2.1971, 1412/69).

Somit zeigen auch die faktische Abwicklung des Leistungsaustausches und dessen wirtschaftlicher Hintergrund sowie die in diesem Zusammenhang mit den jeweiligen Kraftstoff-/Tankkartenanbietern abgeschlossenen Verträge, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich der mittels Tank-/Servicekarte bereitgestellten Leistungen direkt am Leistungsaustausch beteiligt und dies unter dem jeweiligen Leasingvertrag auch so beabsichtigt ist.

*Direkte Übertragung der Verfügungsmacht ist nicht erforderlich*

Zugleich ist für eine direkte Beteiligung am gegenständlichen Leistungsaustausch auch keine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (i.e. die Möglichkeit, wie ein Eigentümer über den entsprechenden Gegenstand zu verfügen) am Kraftstoff oder der bereitgestellten Maut durch die Beschwerdeführerin an ihre Kunden erforderlich.

Artikel 14 Abs 2 lit c und Artikel 28 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG sehen nämlich ausdrücklich vor, dass (i) auch die Übertragung eines Gegenstands aufgrund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission als Lieferung von Gegenständen im Sinne des Artikel 14 Abs 1 MwSt-RL zu qualifizieren ist (Artikel 14 Abs 2 lit c MwSt-RL) und (ii) Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen, im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt werden, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten (Artikel 28 MwSt-RL). Dies gilt umso mehr für die Beschwerdeführerin, da diese die mittels Tank-/Servicekarten bereitgestellten Leistungen nicht nur im eigenen Namen, sondern auch für eigene Rechnung erbringt.

Dieser Ansicht folgt auch die Rechtsprechung des EuGH, laut der Artikel 28 MwSt-RL zwei gleichartige Dienstleistungen bewirkt, die nacheinander erbracht werden. Demgemäß wird der Wirtschaftsteilnehmer, der bei der Erbringung von Dienstleistungen hinzutritt und Kommissionär ist, so behandelt, als ob er zunächst die fraglichen Dienstleistungen von dem Wirtschaftsteilnehmer, für dessen Rechnung er tätig wird und der Kommittent ist, erhalten und anschließend diese Dienstleistung dem Kunden selbst erbracht hätte (EuGH vom 14.7.2011, Rs C-464/10 Henfling, Rn 34, 35). Nichts anderes kann auch für Artikel 14 Abs 2 lit c MwSt-RL (insbesondere auch unter Verweis auf Art 141 MwSt-RL und den darin enthaltenen Regelungen zu Dreiecksgeschäften) gelten (Obermayr, ÖStZ 2014, 310). Gerade bei derartigen Konstellationen besteht kein Zweifel, dass der mittlere Unternehmer (im gegenständlichen Fall die Beschwerdeführerin) Teil der Lieferkette ist, auch wenn an diesen keine „physische“ Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am gelieferten Gegenstand erfolgt. Demzufolge ist für umsatzsteuerliche

*Zwecke insbesondere bei derartigen Konstellationen an Hand der zugrunde liegenden Vereinbarungen zu prüfen, wem die Leistungen zuzurechnen sind.*

*Wenn das Finanzamt Graz-Stadt in seiner Beschwerdevorentscheidung unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH im Fall Auto Lease Holland BV die vertragliche Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden für Zwecke der Umsatzsteuer negiert, steht es somit eindeutig im Widerspruch zu den allgemein gültigen Grundsätzen des europäischen und österreichischen Mehrwertsteuersystems sowie zu Artikel 14 Abs 2 lit c und Artikel 28 MwSt-RL.*

*Darüber hinaus (i) verkennt es die faktische Abwicklung der Leistungserbringung und deren wirtschaftlichen Hintergrund (nämlich die Vermietung von LKW samt Inanspruchnahme preislicher Vergünstigungen und Vereinfachungen im Verkehr wie Nutzung der Tankstelleninfrastruktur, einfache transparente Überwachung der Ausgaben, Sammelfakturierung, Vermeidung der Notwendigkeit lokaler Währung etc.) und (ii) ignoriert den zwischen den Parteien gewollten und vereinbarten sowie tatsächlich abgewickelten Leistungsaustausch.*

*Wie bereits oben dargestellt ist jedoch der vertraglich vereinbarte und tatsächlich abgewickelte Leistungsaustausch in der Umsatzsteuer entscheidend. Weder die Finanzverwaltung noch die Höchstgerichte haben das Recht, umsatzsteuerlich vom Leistungsaustausch, den die Vertragsparteien einvernehmlich wollen und erklären, abzuweichen. Ein "overruling" durch eine von den Vertragsparteien abweichende Wahl der Finanzverwaltung ist in der MwSt-RL nicht vorgesehen und wäre mit dem rechtsstaatlichen Gebot der Rechtssicherheit auch nicht zu vereinbaren (Beiser, Leasing in der Umsatzsteuer, ÖStZ 2007, 297 [298]).*

*Unabhängig davon ist auch der Sachverhalt, der dem EuGH Urteil im Fall Auto Lease Holland BV zu Grunde liegt, nicht mit dem im hier gegenständlichen Fall vergleichbar. Die Beschwerdeführerin schließt mit ihren Kunden keineswegs einen separaten Vertrag über eine Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff ab, noch ist eine derartige Finanzierung Teil des abgeschlossenen Leasingvertrages. Die zur Verfügung Stellung der Tank-/Servicekarten und die damit verbundenen Leistungen erfolgt vielmehr als Nebenleistung unter dem Leasingvertrag im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Zudem erfolgt auch die Abrechnung der mittels Tank-/Servicekarten in Anspruch genommenen Leistungen nicht am Jahresende, sondern bereits in der monatlichen Leasingabrechnung. Eine Finanzierung von Kraftstoff ist daher im Gegensatz zu dem vom Finanzamt zitierten EuGH-Urteil überhaupt nicht Gegenstand der Leistung der Beschwerdeführerin an ihre Kunden.*

*Die Beschwerdevorentscheidung gefährdet die Neutralität des Mehrwertsteuersystems*

*Unabhängig von den obigen Ausführungen ist die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts Graz-Stadt nicht mit dem Grundsatz der Neutralität des europäischen Mehrwertsteuersystems vereinbar. Die Neutralität soll gerade durch den Mechanismus des Vorsteuerabzugs sichergestellt werden, indem die Mehrwertsteuer nur den Endverbraucher belasten soll und für jene Steuerpflichtigen, die auf den Produktions- und*

*Vertriebsstufen vor dem Stadium der endgültigen Besteuerung tätig sind, unabhängig von der Zahl der Umsätze, völlig neutral ist (EuGH 3.5.2012, Rs C-520/10 Lebarda Ltd, Rn 24 mwN).*

*Folgt man im gegenständlichen Fall jedoch der Rechtsansicht des Finanzamts Graz-Stadt, hätte dies die Konsequenz, dass hinsichtlich der mittels Tank-/Servicekarte bereitgestellten bzw. beanspruchten Leistungen weder die Beschwerdeführerin noch ihr jeweiliger Kunde zum Vorsteuerabzug in Österreich berechtigt wären. Dies deshalb da (i) der Kraftstoff-/Tankkartenanbieter den jeweiligen Kunden der Beschwerdeführerin nicht kennt, in keiner vertraglichen Beziehung zu diesem steht, keine Rechnung an diesen legt und, auch keine Zahlung von diesem erhält, und (ii) folglich auch der Kunde vom Kraftstoff-/Tankkartenanbieter keine Rechnung erhält, die ihn zum Vorsteuerabzug in Österreich berechtigt. Hinzu kommt, dass das LKW Leasing noch weitere, zusätzlichen Nebenleistungen (wie beispielsweise Versicherungsschutz und Instandhaltung/Reparatur der LKW) beinhaltet, die von der Beschwerdeführerin alle im eigenen Namen und für eigene Rechnung erbracht werden, sodass eine Abgrenzung der einzelnen Leistungen voneinander für den jeweiligen Kunden kaum möglich ist.*

*Demzufolge ist die Beschwerdeführerin auch zur Wahrung der Neutralität des europäischen und österreichischen Mehrwertsteuersystems zum Abzug der verfahrensgegenständlichen Vorsteuern zuzulassen.*

#### *Ergebnis*

*Die vorangegangenen Ausführungen bestätigen eindeutig, dass die Beschwerdeführerin auch hinsichtlich der mittels Tank-/Servicekarte bereitgestellten Leistungen direkt in den Leistungsaustausch eingeschaltet war, ihr diese Leistungen nach den Grundsätzen des österreichischen und europäischen Umsatzsteuerrechts zuzurechnen sind und die mit dieser Bereitstellung verbundenen Kosten gemäß §12 Abs 1 UStG als für das Unternehmen der Beschwerdeführerin ausgeführt anzusehen sind.*

*Die Beschwerdeführerin war folglich aus den von der A. Austria GmbH und der B. GmbH & Co KG an sie gelegten (und von der Beschwerdeführerin selbstverständlich auch bezahlten) Rechnungen hinsichtlich der darin ausgewiesenen österreichischen Umsatzsteuer als Leistungsempfängerin zum Vorsteuerabzug berechtigt.*

#### *Einheitlichkeit der Leistung*

*Die vom Finanzamt Graz-Stadt in der Beschwerdeentscheidung (erstmal und völlig überraschend) vorgebrachte "Begründung", dass "im Falle der Vermietung von LKW keinesfalls in der Bereitstellung von Treibstoff und in der Begleichung der damit verbundenen Mautgebühren eine Nebenleistung erblickt werden" könne, ist irrelevant, weil nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Im gegenständlichen Verfahren geht es nämlich alleine um die Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin und nicht um die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre Kunden. Nichtsdestotrotz hält die Beschwerdeführerin diesbezüglich der Vollständigkeit halber folgendes fest:*



*Die Vermietung der LKW und die Bereitstellung von Treibstoff, Nutzungsberechtigungen für gebührenpflichtige Straßen und Fahren, Versicherungsschutz, Instandhaltung der LKW sowie zahlreicher anderer Leistungen, die für eine zweckentsprechende, optimale Nutzung der vermieteten LKW erforderlich sind, sind eindeutig als einheitlicher Leasingumsatz zu qualifizieren. Sie stellen unter den abgeschlossenen Leasingverträgen keine voneinander unabhängigen Hauptleistungen dar. Eine Aufspaltung dieser Leistungen ist angesichts (i) des angebotenen Produktes der Beschwerdeführerin (Hauptleistung ist die Nutzungsüberlassung von LKW), (ii) der tatsächlichen Nutzungsintention/-weise der LKW durch ihre Kunden und (iii) dem gemeinsamen Willen der Vertragsparteien wirklichkeitsfremd. Denn ohne die Bereitstellung dieser Nebenleistungen durch die Beschwerdeführerin wäre eine dem vertraglichen Zweck entsprechende Nutzung der LKW nicht oder überhaupt nur unter erheblich erschwerten Bedingungen für den Kunden möglich, insbesondere verbunden mit einem unattraktiv hohen Verwaltungsaufwand. Diese Ansicht bestätigt auch die ständige Rechtsprechung des EuGH, nach der auch Nebenleistungen das steuerliche Schicksal einer Hauptleistung teilen, „wenn erstere für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellen, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen“ (EuGH 16.4.2015, C-42/14 (WAM), Rn 30-31; Verweis auf Urteile BGZ Leasing, C224/11 sowie Field Fisher Waterhouse, C-392/11). Dieses Verständnis liegt überdies auch dem übereinstimmenden Willen der Parteien zu Grunde, der sich in der vertraglichen Vereinbarung widerspiegelt. In Bezug auf die Bedeutung der Privatautonomie im Umsatzsteuerrecht wird auf die obigen Ausführungen zu Punkt 2.2 verwiesen.*

#### *Sonstige Mitteilungen*

*Da das Finanzamt Graz-Stadt in seiner Beschwerdeverentscheidung Zweifel hinsichtlich der Existenz der Geschäftspartner der Beschwerdeführerin (EF Ltd, GG Limited) geäußert hat, legt die Beschwerdeführerin hiermit betreffend ihre Geschäftspartner (i) offizielle Registerauszüge des Ministeriums für Energie, Handel, Industrie und Tourismus der Republik Zypern samt beglaubigter Übersetzung in englischer Sprache (Beilage/8 und Beilage/9) sowie (ii) geprüfte Jahresabschlüsse der EF Ltd (Beilage./10) für die Jahre 2011-2013 und der GG Limited für das Jahr 2013 (Beilage/11) vor. Aus diesen Beilagen geht eindeutig hervor, dass sowohl EF Ltd als auch GG Limited ordnungsgemäß gegründete und existierende Gesellschaften sind.*

#### *Anträge*

*Die Beschwerdeführerin hält ihr bisheriges Begehren und die im Vorlageantrag vom 4.4.2017 gestellten Anträge vollinhaltlich aufrecht.*

#### *In eventu - Vorlage an den EuGH*

*Wie bereits oben dargelegt (siehe Punkt 2.2.3), ist die vom EuGH in seinem Urteil vom 6.2.2003, C-185/01, Auto Lease Holland vertretene Rechtsansicht auf den hier gegenständlichen Fall schon aufgrund des unterschiedlichen Sachverhalts nicht*

*anwendbar. Darüber wäre dieses Urteil auch vor dem Hintergrund der allgemein gültigen Grundsätze des europäischen Mehrwertsteuersystems, insbesondere den Artikeln 14 Abs 2 lit c und 28 MwSt-RL auf den beschwerdegegenständlichen Fall nicht anwendbar. Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht jedoch trotz der eindeutigen Rechtslage an der Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie Zweifel hegt, erlaubt sich die Beschwerdeführerin hiermit die*

#### **ANREGUNG**

*diese Frage - also insbesondere die Frage, ob ein Leasinggeber aufgrund von im eigenen Namen und auf eigene Rechnung von Kraftstoff-/Tankkarten-Anbietern bezogenen Leistungen hinsichtlich der dafür von den Kraftstoff-/Tankkarten-Anbietern an den Leasinggeber in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist - dem EuGH gemäß Art 267 AEUV zur Vorabentscheidung vorzulegen."*

In der **mündlichen Verhandlung** vom 07.05.2019 verwiesen die Vertreter der Parteien im Wesentlichen auf ihr jeweiliges bisheriges Vorbringen.

Der Vertreter der BF brachte vor, dass die BF nicht die Mitwirkung im Außenprüfungsverfahren verweigert habe, sondern es lediglich unterließ mitzuwirken, weil sie über die Prüfung und die Auswirkungen derselben insgesamt nicht informiert war.

Hingewiesen wurde darauf, dass laut Vertrag zwischen BF und Tankkartenunternehmen ganz klar ersichtlich sei, dass die BF der Vertragspartner der Tankkartenunternehmen sei und nicht deren Kunden. Es sei von einem einheitlichen Leistungspaket an die Kunden auszugehen.

Im Übrigen wurde betont, dass im beschwerdegegenständlichen Fall ein anderer Sachverhalt vorliege, als im vom EuGH entschiedenen Fall Auto Lease Holland.

Auf Befragung der Richterin, wer die Fahrer für die LKW beistelle, wird angegeben, dass diese wohl von den jeweiligen Kunden der BF beigestellt werden müssen, da die BF nur die LKW vermiete.

Laut den Jahresabschlüssen der Kunden der BF transportierten diese Blumen.

Das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes wurde seitens des BF-Vertreters betont und auf das dahingehende bisherige Vorbringen verwiesen.

Die Richterin stellte fest, dass im automatisierten Vorsteuererstattungsverfahren in Österreich keine Kopien vorgelegt werden können.

Der Vertreter der BF räumte ein, dass offenbar demnach wohl keine Kopien anlässlich der Erstantragstellungen vorgelegt worden seien.

#### **Sachverhalt**

Die BF ist eine in Bulgarien registrierte Gesellschaft mit beschränkter Haftung (EOOD = Einmanngesellschaft mbH), die beim Finanzamt Graz-Stadt für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume auf elektronischem Wege Vorsteuererstattungsanträge einbrachte und die Vorsteuer idHv 1.125.866,88 Euro daraus auch erstattet erhielt.

Nach einer durchgeführten Außenprüfung, bei welcher die BF jegliche Mitwirkung vermissen ließ und trotz Aufforderung und Festsetzung einer Zwangsstrafe von 3.500 Euro keinerlei sachverhaltserhellende Unterlagen vorlegte, wurden die Bescheide wiederaufgenommen und die Vorsteuer mit Null festgesetzt, da das Finanzamt in freier Beweiswürdigung davon ausging, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Vorsteuer an die BF nicht bestanden.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens nahm die BF zum Sachverhalt Stellung und legte erstmals Unterlagen vor, aus denen sich ableiten lässt, dass die BF LKW, die in ihrem Eigentum stehen, (ohne Fahrer) zu Transportzwecken vermietet.

Während der Vertragszeit kann die BF die LKW nicht selbst nutzen.

Ihre Kunden sind zwei in Zypern registrierte Firmen (EF Ltd. und GG Ltd.).

Festgestellt wird, dass im Vertrag mit der BF die Firma ef Ltd. heißt, im certificate of incorporation aber EF Ltd, und es wohl davon auszugehen sein wird, dass es sich um dieselbe Firma handelt, in einem Fall mit Schreibfehler. In der Folge wird der Schreibweise EF Ltd. gefolgt.

Nach den Angaben der BF hat die BF keine österreichischen Kunden.

Die Kunden der BF transportieren mit den angemieteten LKW der BF Güter durch ganz Europa und durchqueren dabei auch Österreich.

Im Rahmen dieser Vermietung (der Transporte) fallen beim Transit der LKW (auch) in Österreich Kosten an; die LKW werden betankt und es fallen zB Mautgebühren (Kosten für die rollende Landstraße) an.

Die Vorsteuern aus diesen Kosten sind verfahrensgegenständlich, wurden der BF in Rechnung gestellt und wurden von der BF zur Erstattung beantragt.

Die BF hat mit den Kunden Verträge abgeschlossen, wonach die BF den Kunden zusätzlich zu den LKW Tankkarten zur Verfügung stellt, mit welchen die Kunden bargeldlos tanken (und die anderen Kosten wie Mauten begleichen) können.

Diese Kosten werden zunächst der BF in Rechnung gestellt (von der Fa. A. ua) und später seitens der BF ihren Kunden verrechnet (mit einem Aufschlag von 0,05% für GG Ltd. bzw. 0,1% für EF Ltd "fee" laut den Verträgen, Pkt. 18.).

Die BF trägt auch die Haftpflichtversicherung der LKW und hat technische Inspektionen und notwendige Reparaturen vorzunehmen. Sämtliche Kosten werden aber an die Kunden weiter verrechnet. Lt. Pkt. 19 der Verträge wird für 4 Monate abgerechnet bei EF Ltd und für 1 Monat bei GG Ltd.

Die BF hat Verträge mit der A. Belgian GmbH (umfasst auch A. Austria) und der B. GmbH & Co KG abgeschlossen.

Die BF erhält Tank-/Servicekarten, mit denen Kraftstofflieferungen (und road services wie Mautgebühren) bargeldlos bezahlt werden können. Die mit den Karten in Anspruch genommenen Leistungen werden von den Kartenunternehmen der BF in Rechnung gestellt und sind von dieser zu zahlen.

Die Kunden der BF nutzen diese Karten bei ihren Fahrten mit den gemieteten LKW der BF; tanken zB mit diesen Karten bei den Vertragstankstellen.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass erst im Zuge des Außenprüfungs- bzw. anschließenden Rechtsmittelverfahrens hervorkam, dass die BF nicht Leistungsempfängerin der an sie fakturierten Leistungen aus den Tank-/Servicekartenabrechnungen sei (unter Hinweis auf zB EuGH Rs "Auto Lease Holland"). Die BF sei nicht in den Leistungsaustausch bei den Treibstofflieferungen (oder Mautleistungen) einbezogen gewesen. Die Kartenunternehmen hätten nicht an die BF sondern an die Kunden der BF geleistet, die BF sei lediglich in die jeweilige Zahlungsabwicklung eingeschaltet gewesen.

Im Ergebnis wurde deshalb die Vorsteuererstattung an die BF versagt (Begründung laut Beschwerdevorentscheidungen).

Die BF verneint die Berechtigung zur Wiederaufnahme des Verfahrens durch das Finanzamt und sieht die erbrachten Leistungen an ihre Kunden als *eine* Hauptleistung mit Nebenleistungen an, für welche Vorleistungen der BF der Vorsteuerabzug zustehe und begründet dies ausführlich in der Beschwerde und den ergänzenden Ausführungen zum Vorlageantrag.

## **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist soweit unstrittig und ergibt sich im Wesentlichen aus dem Vorbringen der BF und den vorgelegten Verträgen und Rechnungskopien.

## **Rechtslage / Erwägungen**

### **1. Zur Wiederaufnahme**

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. zB VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280).

Nach § 303 Abs. 4 BAO vor FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Neufassung des § 303 BAO ist mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten. Es handelt sich um eine Verfahrensvorschrift, sie gilt daher ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 13). Die Begriffe „Tatsachen und Beweismittel“ wurden durch das FVwGG 2012 nicht geändert (vgl. Ritz, aaO, § 303 Tz 12).

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide anzuführen, weil sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann (zB VwGH 12.04.1994, 90/14/0044; VwGH 21.07.1998, 93/14/0187). Eine - allenfalls auch erst im Beschwerdeverfahren erfolgte - Ergänzung einer offensichtlich mangelhaften Begründung in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt allerdings noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH 20.07.1999, 97/13/0131 mwN; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005; VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenvorgangs gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für 2011 bis 2015 in den Erstbescheiden auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen ist, gestützt. Einbezogen wurde auch der außerhalb der Prüfung gelegene Zeitraum 10-12/2015, da hier von den gleichen Sachverhaltsannahmen ausgegangen wurde.

Die nähere Bescheidbegründung sei dem bezug habenden Außenprüfungsbericht zu entnehmen.

Ein derartiger Verweis auf den Inhalt des Prüfungsberichtes ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig (zB VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Der VwGH hält es sogar für ausreichend, wenn sich die Wiederaufnahmegründe aus den Sachbescheiden ergeben, obwohl in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nicht auf die Begründung der Sachentscheidungen verwiesen wurde (VwGH 24.09.2007, 2005/15/0041; 04.03.2009, 2008/15/0327).

Wie aus dem im Bericht unter Punkt 5 unter Verweis auf 3.1. zu entnehmen ist, wurde die Wiederaufnahme auf neu hervorgekommene Tatsachen bzw. Beweismittel gestützt: auf die offensichtliche Nichtvorlage / das Nichtvorhandensein von Originalrechnungen samt Abrechnungsgrundlagen als Basis für die geltend gemachten Vorsteuererstattungen. Der (angeforderte) belegmäßige Nachweis (samt Abrechnungsgrundlagen) zu sämtlichen Erstattungsanträgen des Prüfungszeitraumes wurde seitens der BF bis hin zur Schlussbesprechung nicht vorgelegt; trotz der die BF treffenden Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht.

Aufgrund der Nichtvorlage wurde in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass derartige Unterlagen als Basis für die Erstattung nicht vorhanden seien.

Der Wissensstand der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide war, dass keine sachverhaltserhellenden Unterlagen und anspruchsbegründenden Belege trotz Aufforderung und Setzung einer hohen Zwangsstrafe vorgelegt wurden.

Ihr Schluss, es existierten demnach keine entsprechenden anspruchsbegründenden Unterlagen und der Erstattungsanspruch stehe nicht zu, kann als schlüssig nachvollzogen werden und geht über eine bloße Vermutung oder bloße Zweifel an der Anspruchsberechtigung hinaus.

Entgegen dem Vorbringen der BF waren auch im Zuge der elektronisch eingebrachten Erstattungsanträge keine Kopien vorgelegt worden. Außer den Erstattungsanträgen verfügte das Finanzamt über keine Informationen oder Unterlagen, die den Anspruch der BF als wahrscheinlicher erscheinen ließen als deren Nichtberechtigung zum Vorsteuerabzug.

Erst im Beschwerdeverfahren wurden Unterlagen vorgelegt und sachverhaltserhellende Angaben gemacht.

In den Beschwerdevorentscheidungen konnten diese Angaben seitens der Abgabenbehörde erstmals entsprechend gewürdigt und die Begründung zur Wiederaufnahme ergänzt bzw. richtig gestellt werden.

Das Finanzamt führte hier aus, dass bereits im Außenprüfungsbericht auf die Tatsachenfeststellung der offensichtlichen Nichtvorlage/des Nichtvorhandenseins von Originalrechnungen samt Abrechnungsgrundlagen als Basis für die geltend gemachten Vorsteuererstattungen hingewiesen worden sei.

Bei Vorlage der Abrechnungsunterlagen wie Lieferscheine, Verträge (ua dass LKW inklusive Betankung und Begleichung der Mautgebühren vermietet werden)

Bankabrechnungen etc. wäre für die Außenprüfung eine Analyse, die Nachvollziehbarkeit sowie der Rückschluss auf die tatsächliche Geschäftsabwicklung möglich gewesen. Die Feststellung der Tatsache der Weitervermietung von LKW inklusive Betankung und Begleichung der Mautgebühren wäre für die Außenprüfung ohne Mitwirkung der BF (Vorlage von Verträgen und Erteilung von Auskünften erst im Beschwerdeverfahren) nicht möglich gewesen.

In der Zusammenschau mit den Sachbescheiden bzw. der dazu ergangenen Beschwerdevorentscheidungen ergibt sich, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf § 303 Abs. 1 lit b. BAO und die neue Tatsache des Hervorkommens der Weitervermietung von LKW inklusive Betankung (und weiterer Leistungen) seitens der BF gestützt hat und aus der Würdigung der tatsächlichen Geschäftsabwicklung der BF mit ihren Kunden der Vorsteuerabzug im Vorsteuererstattungsverfahren nicht zu gewähren sei.

Richtig ist, dass das Finanzamt erst im Zuge der Beschwerdevorentscheidung den tatsächlichen Wiederaufnahmegrund konkretisiert und insofern die Wiederaufnahmegründe richtig gestellt bzw. ergänzt hat.

Eine andere Möglichkeit stand der Abgabenbehörde aber angesichts der seitens der BF unterlassenen Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts mit Auslandsbezug nicht offen bzw. kann auch nicht aus der Verpflichtung zur Erforschung der materiellen Wahrheit (§ 115 BAO) abgeleitet werden, wie es die BF verlangt.

Die Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit bedeutet nicht, dass das Finanzamt über Amtshilfe den wahren Sachverhalt in Bulgarien zu ermitteln bzw. ohne Belege vermeintliche Rechnungsaussteller zu befragen hat, wenn seitens des BF keinerlei weiterführende Angaben trotz Zwangsstrafenfestsetzung gemacht werden, die deren Anspruch stützen könnten.

Im Übrigen erscheint es zweifelhaft, dass die bulgarische Steuerverwaltung überhaupt über die entsprechenden für die österreichische Finanzverwaltung relevanten Unterlagen (Verträge, Belege) verfügt hätte und ein diesbezügliches Amtshilfeverfahren zielführend gewesen wäre.

Es muss jedenfalls von einer erhöhten Mitwirkungspflicht des BF bei Auslandssachverhalten ausgegangen werden (vgl. § 115 Abs. 1 letzter Satz idF WiEReG, BGBl. I 136/2017 ab 16.09.2017).

Ergänzend wird auch auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 02.07.2017 zur Wiederaufnahme verwiesen.

Dass die tatsächlichen Wiederaufnahmegründe erst in der Beschwerdevorentscheidung angeführt werden (können) und es als zulässig zu werten ist, dass die Abgabenbehörde erster Instanz selbst eine Sanierung der Wiederaufnahmegründe vornimmt, gebieten auch folgende Überlegungen.

Wenn die Rechtsmittelbehörde eine Wiederaufnahme mangels an angeführtem bzw. richtigem Wiederaufnahmegrund als mangelhaft wertet und die verfügte Wiederaufnahme aufhebt, kann das Finanzamt diese (richtigen) Gründe in der Folge aufgreifen und zu

einer neuerlichen Wiederaufnahme heranziehen (vgl. Rauscher, SWK 25/2003, 636 unter Hinweis auf VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0124 und vom 02.02.2000, 97/13/0199). Wenn nun aber laut VwGH eine solche Mängelbehebung sogar über den "Umweg" der zweiten Instanz möglich ist, muss umso mehr - nicht zuletzt aus Gründen der Verfahrensökonomie - eine Sanierung auch durch die Abgabenbehörde erster Instanz selbst im Wege der Beschwerdeentscheidung zulässig sein (vgl. Setina, SWK 2/2004, 54).

Diese Betrachtung ist verwaltungsökonomisch geboten und bietet aus der Perspektive der BF im Hinblick auf die Vorhaltswirkung der Beschwerdeentscheidung ausreichend Rechtsschutz (vgl. Rauscher, SWK 25/2003, 636 [637]).

Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass das Finanzamt zum Zeitpunkt der Wiederaufnahmebescheiderlassung den tatsächlichen, entscheidenden Wiederaufnahmegrund noch gar nicht formulieren konnte, da dieser ihm noch gar nicht bekannt war.

Folgte man der Auffassung, der Wiederaufnahmegrund könne in der Beschwerdeentscheidung nicht ergänzt bzw. saniert werden, würde das für den konkret zu entscheidenden Fall bedeuten, dass die gänzliche Verweigerung der Beleg- bzw. Unterlagenbeibringung (und der daraus zulässige Schluss, es gäbe keine anspruchsbegründenden Unterlagen und damit auch keinen Anspruch), nicht zu einer Wiederaufnahme führen dürfte. Stellte sich nämlich erst später heraus, dass die zunächst verweigerten Unterlagen doch vorhanden sind, aber einen (anderen) Wiederaufnahmegrund bedingen, könnte dies nunmehr im Erstverfahren nicht verwertet werden, da nicht im Zuge der Beschwerdeentscheidung sanierbar.

Die Rechtsmittelinstanz hätte die Wiederaufnahme aufzuheben, obwohl der in der Beschwerdeentscheidung genannte Grund zutreffend ist, aber insofern zu spät geäußert wurde.

Das Verfahren würde damit sinnlos in die Länge gezogen und die Wiederaufnahme in einem zweiten Verfahrensgang aus dem in der Beschwerdeentscheidung angeführten Grund unter Umständen wegen *res iudicata* fraglich und damit unmöglich.

Daher wird die zusätzlich in der Beschwerdeentscheidung enthaltene Begründung als ausreichend für die Rechtfertigung der Wiederaufnahmen gewertet.

Die Sanierung eines Wiederaufnahmebescheides durch Ergänzung einer Begründung ist möglich, wenn im Zeitpunkt der Wiederaufnahme des Verfahrens ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich vorhanden war.

Dies wäre nur unzulässig, wenn dem gesamten erstinstanzlichen Verfahren nicht einmal ansatzweise entnommen werden könnte, dass das Finanzamt vom Hervorkommen neuer Tatsachen ausging (so auch Rauscher, SWK 25/2003, 636 [637]; Knechtel, SWK 35/2014, 1499 [1502]).

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorzunehmenden Interessenabwägung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme sind alles andere als geringfügig.



Im Ergebnis sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren als erfüllt anzusehen.

## **2. Zu den Umsatzsteuer (Vorsteuererstattungs-) Sachbescheiden**

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

Abs. 7: Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Nach § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Nach § 3a Abs. 1 UStG 1994 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen.

Abs. 9: Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist.

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne der § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder

2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder

3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) oder

4. im Inland nur Umsätze, die unter eine Sonderregelung gemäß § 25a UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.

Die BF vermietet LKW (ohne Fahrer) an ihre Kunden, welche diese für eigene Transportaufträge verwenden.

Verrechnet wird dafür ein Leasingentgelt.

Zusätzlich ist im Leasingvertrag vereinbart, dass die BF den Mietern den erforderlichen Treibstoff zur Verfügung stellt (Pkt. 11 des Leasingvertrages).

Weiters stellt die BF die Bezahlung von erforderlichen Mautgebühren sicher (Pkt. 12 des Leasingvertrages).

Zu diesem Zweck stellt die BF den Kunden Tankkarten zur Verfügung, die es diesen ermöglicht, bargeldlos bei ihren Fahrten die anfallende Maut und den Treibstoff (bei Vertragstankstellen) zu beziehen.

Diese Kosten werden den Kunden separat im Nachhinein in Rechnung gestellt.

Um diese Vorgangsweise den Kunden zu ermöglichen, hat die BF mit verschiedenen Vertragspartnern vereinbart, dass diese der BF Tank-/Servicekarten (mit Geheimcode) überlassen, mit denen jeder, der mit diesen Karten die Vertragstankstellen anfährt, die entsprechenden (vom Vertrag zwischen BF und Tank-/Servicekarten-Unternehmen umfassten) Leistungen bargeldlos beziehen kann.

Weiters können mit diesen Karten die Mautgebühren bezahlt werden.

Alle mit diesen Karten bezogenen Leistungen (der Kunden) werden der BF in Rechnung gestellt (also im Wesentlichen Treibstoffkosten und Mautgebühren, road services); die BF haftet für sämtliche aus der Nutzung der Tank-/Servicekarten entstehenden Forderungen. Die Rechnungen an die BF bilden die Grundlage für die Weiterverrechnung dieser Kosten an die Kunden der BF, die diese Kosten in voller Höhe zu entrichten und zu tragen haben. Hinzu kommt auch noch ein Aufschlag, eine Provision von 0,1 % bzw. 0,05 %, welche die BF an ihre Kunden verrechnet.

## **2.1. Mehrere selbständige Einzelleistungen oder eine einheitliche Gesamtleistung?**

Die BF erbringt an ihre Kunden mehrere Leistungen, die in einem Vertrag geregelt sind. Neben der Vermietungsleistung der LKW und der Ermöglichung der bargeldlosen Mautgebührenbezahlung als sonstige Leistungen wird auch die Lieferung von Treibstoff sichergestellt.

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist im Haupttatbestand die einzelne Leistung. Besteuert wird nicht die Gesamtheit der vom Unternehmer an einen Abnehmer erbrachten Leistungen, auch wenn mehrere Leistungen auf einem einzigen Vertrag beruhen. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Umfasst daher ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang mehrere selbständige Leistungen, so sind diese umsatzsteuerlich gesondert zu besteuern (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 1 Tz 30 f; VwGH 23.05.2013, 2010/15/0165; VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091, mwN).

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Eine Einheit liegt vor, wenn die Leistungen so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen (vgl. die Urteile vom 27.10.2005, C-41/04, Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV, Randnr.

19 bis 21, und vom 19.07.2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn 21; VwGH 23.05.2013, 2010/15/0165).

Dabei sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers (bzw. -abnehmers) abzustellen ist (EuGH 21.02.2013, C-18/12 „Mešto Zamberk“, Rn 29 mwN; so auch VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161). Der EuGH hält aber auch fest, dass es für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung keine Regel mit absoluter Geltung gibt, daher seien für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung die Gesamtumstände zu berücksichtigen (27.09.2012, C-392/11 „Field Fisher Waterhouse“, Rn 19 mwN).

Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091, mwN; VwGH 03.04.2019, Ro 2017/15/0043).

Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist dazu ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistungen erforderlich, ein Ineinandergreifen der Leistungen, das die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lässt, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung eine andere Qualität besitzt (zB VwGH 17.09.1990, 89/15/0048; 27.02.2001, 99/13/0161).

Leistungen, die als unselbständige Nebenleistungen zu einer Hauptleistung anzusehen sind, gehen umsatzsteuerlich in der Hauptleistung auf, sie teilen daher grundsätzlich das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine Nebenleistung anzunehmen, wenn die eine Leistung nach dem Willen der Parteien so eng mit der anderen verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann (EuGH 12.06.1979, 126/78 „Nederlandse Spoorwegen“), bzw. wenn die Leistung keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel zum Zweck darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (EuGH 25.02.1999, C-349/96 „Card Protection Plan“; 11.01.2001, C-76/99 „Kommission/ Frankreich“; 15.5.2001, C-34/99 „Primback“; 11.06.2009, C-572/07 „RLRE Tellmer Property“; 27.09.2012, C-392/11 „Field Fisher Waterhouse“, Rn 17; EuGH 16.04.2015, C-42/14 „Wojskowa Agencja Mieszkaniowa“, Rn 31).

Eine unselbständige Nebenleistung ist danach insbesondere dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit der Hauptleistung im konkreten Fall eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das wird von der Rechtsprechung bejaht, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (zB VwGH 05.04.1984, 83/15/0045; 17.09.1990, 89/15/0048; 17.09.1996,

93/14/0055; 17.12.1996, 96/14/0016; 15.09.2011, 2011/17/0047; aus jüngerer Zeit 27.02.2014, 2012/15/0044, unter Verweis auf VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161).

Die BF erbringt ihren Kunden (wenn auch in einem einheitlichen Vertrag geregelt) mehrere selbständige Leistungen.

Die Hauptleistung bildet dabei die Vermietung von LKW. Als Nebenleistungen sind die übrigen Leistungen wie die Sicherstellung von bargeldlosen Treibstofflieferungen und bargeldlose Abwicklung von Mautgebühren zu werten.

Damit diese Nebenleistungen als Teil der Gesamtleistung gewertet werden könnten, müsste die Aufspaltung der einzelnen Leistungen wirklichkeitsfremd sein, nach der Verkehrsauffassung die Gesamtleistung gegenüber den Einzelleistungen eine andere Qualität besitzen, die einzelnen Leistungen keinen eigenen Zweck erfüllen, nur ein Mittel sein, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Weiters, hätte ein so enger Zusammenhang zwischen den einzelnen Leistungen zu bestehen, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann und auch üblicherweise im Gefolge mit der Hauptleistung vorkommt und diese Kriterien aus Sicht des Durchschnittsabnehmers gegeben sind.

Ein LKW-Leasing umfasst üblicherweise nicht auch (die Sicherstellung bargeldloser) Treibstofflieferungen oder die Zurverfügungstellung von Karten zur bargeldlosen Mautbegleichung mit Abrechnung dieser Kosten im Nachhinein.

Die einzig wesentliche Verbindung zwischen den Einzelleistungen ist der Umstand, dass diese in einem einheitlichen Vertrag geregelt sind. Zudem mag es für die Leasinggeber praktikabel sein, auch die mit den jeweiligen Transporten verbundenen laufenden Kosten mit den Leasingraten im Nachhinein verrechnet zu bekommen. Für diese gesonderte Leistung sind sie auch bereit, ein gesondertes Entgelt zu zahlen.

Die Aufspaltung der Einzelleistungen wäre aber weder wirklichkeitsfremd, noch besitzt die Summe der Gesamtleistungen gegenüber den Einzelleistungen eine andere Qualität.

Die einzelnen Leistungen erfüllen auch einen eigenen Zweck und könnte die eine (LKW-Leasing) ohne Weiteres ohne die andere Leistung (Zur Verfügung stellen von Tankkarten etc.) erbracht werden.

Das LKW-Leasing würde nicht dadurch unmöglich oder unnötig erschwert, wenn die BF die Tankkarten und die Abrechnungen dazu nicht organisieren würde.

Es kann damit keineswegs von einer einheitlichen Leistung der BF an ihre Kunden ausgegangen werden, sondern es liegen mehrere umsatzsteuerlich gesondert zu beurteilende Leistungen vor, die nicht notwendigerweise das Schicksal der Hauptleistung (Vermietung von LKW), welche nicht in Österreich steuerbar ist, teilen.

Die LKW-Vermietung und die Bereitstellung der Tankkarten für sämtliche auf den Fahrten nötige Treibstofflieferungen und Mautzahlungen sind nicht untrennbar miteinander verknüpft gewesen und haben insofern für die Kunden eigenständige Bedeutung gehabt.

Das lässt sich auch aus den Gesamtumständen ableiten. Sowohl

Mietentgeltvorschreibungen als auch Treibstoff- und Mautabrechnungen erfolgen

gesondert, sind also nicht Teil einer pauschalen Monatsmiete für die einzelnen LKW, die sämtliche Aufwendungen miteinschließen würde.

Die Abrechnung von Treibstoff und Maut erfolgt verbrauchs- und aufwandsabhängig im Nachhinein und fällt für diese Abrechnung / Leistung auch ein gesondertes Entgelt ("fee") an.

Dass die Leistung der BF eine Finanzierungsleistung mitumfasst, ist auch aus den unterschiedlichen Regelungen über die Provision abzuleiten.

Für GG wird bei einem monatlichen Abrechnungszeitraum 0,05 % verrechnet, für EF Ltd. beträgt die Provision 0,1 %, wohl auch weil hier im Zeitraum von vier Monaten nachträglich abgerechnet wird, was einen längeren Kreditierungszeitraum bedeutet.

Die Möglichkeit des Leasingnehmers frei über die gewünschte Verbrauchsmenge zu entscheiden, und die Inrechnungstellung nach der tatsächlich genutzten Menge, ist ein wichtiges Indiz, für die Annahme einer getrennten Leistung (vgl. EuGH vom 16.5.2015, C-42/14, WAMW, Rn 45).

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten:

Die Treibstofflieferungen (bzw. deren bargeldlose Ermöglichung) sind keine unselbständigen Nebenleistungen zur sonstigen Leistung Vermietung von LKW und damit umsatzsteuerlich (hinsichtlich Leistungsort und Steuerbarkeit) gesondert zu beurteilen. Das Gleiche gilt für die bargeldlose Mautkostenabwicklung.

## **2.2. Zu den Treibstofflieferungen**

Tatsache ist, dass mit den von der BF organisierten und zur Verfügung gestellten Tankkarten die Kunden der BF bei den Vertragstankstellen den benötigten Treibstoff beziehen können, da grundsätzlich jedem, der mit den LKW und Karten der BF unter Kenntnis des Geheimcodes bei den Tankstellen bezahlt, der Bezug ermöglicht wird. Die entscheidende Frage ist nun, an wen die Treibstofflieferanten liefern, an die BF oder an die Kunden der BF.

Art. 14 Abs. 1 der MwSt-RL versteht unter Lieferung die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

Abzustellen ist nicht auf die Eigentumsübertragung in den zivilrechtlichen Formen des nationalen Rechts, sondern darauf, ob eine Übertragung durch eine Person derart erfolgt, dass die andere Person ermächtigt ist, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie Eigentümer (EuGH 29.03.2007, C-111/05 „Aktiebolaget NN“). Inwieweit die Voraussetzungen vorliegen, hat das nationale Gericht zu klären (EuGH 15.12.2005, C-63/04 „Centralan Property Ltd“).

In der Rechtsprechung des EuGH finden sich bislang aber keine Anhaltspunkte für den Tatbestand „wie ein Eigentümer...zu verfügen“. Damit hat sich die Beurteilung vorrangig am nationalen Recht zu orientieren [Leidel, ÖStZ 2009, 9 (12)].

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss nach österreichischem Recht der Unternehmer den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Der zweite Satz des § 3 Abs. 1 spricht nur noch von „Verschaffung der

Verfüugungsmacht“. Damit Verfüugungsmacht verschafft werden kann, muss sie der Unternehmer selbst besitzen (BFH 26.10.1967, V 230/64).

Wer keine Verfüugungsmacht hat, kann keine Lieferung tätigen. Eigentum am Liefergegenstand ist allerdings nicht erforderlich; entscheidend ist, dass der Unternehmer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen; das vermag auch der Treuhänder oder Strohmann, der im eigenen Namen fremde Gegenstände liefert (vgl BFH 28.01.1999, V R 4/98).

Umgekehrt gilt: Wer keine Verfüugungsmacht erhält, ist nicht Abnehmer (EuGH 06.02.2003, C-185/01 „Auto Lease Holland BV“) (vgl. Ruppe/Achatz UStG<sup>5</sup>, § 3 UStG Tz 31f).

Der Inhalt dieser Verfüugungsbefähigung wird vom Gesetz nicht näher erläutert. Das Gesetz verwendet - offenbar bewusst - keine zivilrechtliche Terminologie, verlangt insb nicht Eigentum und Eigentumsübertragung, sondern spricht von Befähigung zur Verfüugung. Das ist ein eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff (VwGH 10.02.1976, 2159/74; 30.05.1988, 86/15/0119; 24.10.2012, 2008/13/0088). Auch die MwSt-RL ist so zu verstehen, dass zivilrechtlicher Eigentumserwerb nicht zu verlangen ist (EuGH 08.02.1990, C-320/88 „Shipping and Forwarding Enterprise Safe“; 06.02.2003, C-185/01 „Auto Lease Holland BV“; 29.03.2007, C-111/05 „Aktiebolaget NN“).

Ausreichend (aber auch erforderlich) ist die Befähigung, über den Nutzen des Gegenstandes frei zu disponieren, dh. „ihn zu veräußern, zu belasten und ähnliches mehr“ (VwGH 03.07.1980, 1289/77). Tatsächliche Disposition durch Verwendung oder Gebrauch ist nicht erforderlich.

Der EuGH hat im Urteil vom 06.02.2003, C-185/01 „Auto Lease Holland BV“ bei einem Kraftstoffverwaltungsvertrag (der Leasinggeber räumt dem Leasingnehmer gegen Entgelt das Recht ein, im Namen und für Rechnung des Leasinggebers Kraftstoff zu tanken; der Leasingnehmer entrichtet die voraussichtlichen Kosten hiefür in monatlichen Teilbeträgen und zahlt eine Gebühr) keine Verschaffung der Verfüugungsmacht am Treibstoff durch die Mineralölfirma an den Leasinggeber - und daher auch keine Weiterlieferung durch den Leasinggeber - angenommen, weil der Leasinggeber zu keiner Zeit darüber entscheiden könne, wie und wozu der Kraftstoff verwendet werden soll. Die Leistung des Leasinggebers bestehe in Wahrheit in einer Kreditgewährung gegenüber dem Leasingnehmer.

In Auto Lease Holland BV negierte der EuGH die vertraglichen Rechtsbeziehungen zwischen der Tankstelle und dem Leasinggeber, verkürzte den Lieferweg im Dreiecksverhältnis Tankstelle - Leasinggeber - Leasingnehmer auf die Lieferung von der Tankstelle an den Leasingnehmer und stellte eine Verschaffung der Verfüugungsmacht an den Kraftstoffen nur und direkt zwischen der Tankstelle und den Leasingnehmer fest, obwohl zwischen Tankstelle und Leasingnehmer keinerlei Rechtsbeziehung bestand. (vgl. Leidel, Umsatzsteuerliche Behandlung von Leasing unter Berücksichtigung der jüngsten EuGH-Judikatur, ÖStZ 2009, 9).

Wie der Generalanwalt im Schlussantrag vom 19.09.2002 zu Auto Lease feststellt, ist es mit den Richtlinienbestimmungen nicht vereinbar, anzunehmen, die Leasinggesellschaft habe, *und sei es auch nur für einen Augenblick*, die Befähigung erlangt, über den Kraftstoff zu verfügen, und habe diese Befähigung auf den Leasingnehmer übertragen können (62001C0185, Rn 27). Der Leasingnehmer kauft nämlich den Kraftstoff unmittelbar an den Tankstellen, und Auto Lease ist zu keinem Zeitpunkt befugt, darüber zu bestimmen, wie und zu welchem Zweck der Kraftstoff zu nutzen ist.

Die wesentlichen Aussagen in Auto Lease Holland BV sind auch für den gegenständlichen Fall entscheidend.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise lieferte die BF nicht den Treibstoff sondern ermöglichte ihren Kunden gegen Entgelt, im Namen und für Rechnung des Leasinggebers (die BF) Kraftstoff zu tanken und im Nachhinein zu bezahlen.

Die BF hatte zu keiner Zeit die Entscheidungsmöglichkeit, welcher Kraftstoff, in welcher Menge und wann genau seitens der Kunden getankt wird. Zu keiner Zeit hatte die BF Verfügungsmacht über den gelieferten Treibstoff.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die vertraglichen Rechtsbeziehungen zwischen BF und Tankkartenunternehmen bestanden, nicht aber zwischen den Kunden der BF und den Tankkartenunternehmen.

Hinzu kommt, dass die gelieferte Ware (Kraftstoff) naturgemäß und zwingend dem Verbrauch unterliegt und nicht zurückgegeben werden kann. Aus dem Nutzungsrecht folgt das formelle Eigentum beim Leistungsempfänger (Leasingnehmer), die Verfügungsmacht geht auf ihn über und nicht auf den Leasinggeber (die BF).

Die Kraftstofflieferungen sind nur vordergründig auf Kosten der BF erfolgt. Die Kosten dafür werden voll und ganz von den Leasingnehmern getragen. Die BF übernimmt für diese die Abwicklung und Vorfinanzierung und erhält dafür auch eine gesonderte Gebühr (vgl. Auto Lease Holland BV, C-185/01, Rn 28, 35).

Unstreitig ist der Leasingnehmer befugt, über den Kraftstoff so zu verfügen, als wäre er der Eigentümer, weil er ihn von der Tankstelle erhält und die BF zu keiner Zeit darüber entscheiden kann, wie und wozu der Kraftstoff verwendet werden soll (vgl. Auto Lease Holland BV, C-185/01, Rn 34).

Nicht die BF kauft den Treibstoff - in der Absicht, ihn an ihre Kunden weiter zu liefern, sondern die Kunden kaufen ihn, wobei sie dessen Qualität und Menge sowie den Zeitpunkt des Kaufs frei wählen. Die BF übernimmt den Kunden gegenüber in Wirklichkeit die Funktion eines Kreditgebers (vgl. Auto Lease Holland BV, C-185/01, Rn 36).

Die BF ist nicht Teil der Lieferbeziehungen sondern bloße Rechnungsempfängerin der Treibstofflieferungen und als solche nicht zum Vorsteuerabzug aus den fakturierten Lieferungen berechtigt.

Das Gleiche ergibt sich aus der jüngsten Rechtsprechung des EuGH, Urteil vom 15.05.2019, C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic-Trading GmbH. Hier hatte der EuGH einen ähnlichen Sachverhalt wie im Fall Auto Lease zu entscheiden.

Es ging darum, dass die Vega International ihren Tochtergesellschaften Tankkarten verschiedener Kraftstoffanbieter zur Verfügung stellte, welche es den Töchtern ermöglichte, ihre Fahrzeuge mit Kraftstoff zu versorgen.

Verrechnet wurden die Kraftstofflieferungen (zB. in Polen) an die Vega International, die aus diesen Rechnungen auch den Vorsteuerabzug begehrte.

Der EuGH wurde gefragt, ob die Bereitstellung von Tankkarten sowie das Aushandeln, die Finanzierung und die Abrechnung des Erwerbs von Kraftstoffen unter Verwendung dieser Karten als Reihengeschäfte eingestuft werden könne, deren Hauptzweck die Lieferung von Kraftstoff sei.

Der EuGH hat wie in Auto Lease und unter Bezugnahme auf dieses Urteil in Vega International seine Rechtsprechung (damals noch zur Auslegung der Sechsten Richtlinie, nunmehr auch unter Berücksichtigung der Bestimmungen der Richtlinie 2006/112) bestätigt und erkannt:

Insbesondere ist festzustellen, dass Vega International im vorliegenden Fall über den Kraftstoff, für dessen Kauf sie die Erstattung der Mehrwertsteuer beantragt, nicht verfügt, als wäre sie sein Eigentümer. Der Kraftstoff wird nämlich von Vega Poland direkt bei den Anbietern und nach eigenem Ermessen gekauft. Deshalb entscheidet Vega Poland vor allem über die Modalitäten des Kraftstoffkaufs, da sie wählen kann, bei welcher Tankstelle von den durch Vega International mitgeteilten Anbietern sie mit Kraftstoff betankt, und über die Qualität, die Menge, die Art des Kraftstoffs sowie den Zeitpunkt des Kaufs und die Art der Verwendung frei entscheiden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. April 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, Rn 26; Rn 36 des Urteils).

Darüber hinaus ist unstreitig, dass Vega Poland auch sämtliche mit dem Betanken verbundenen Kosten trägt, da Vega International ihr den Kraftstoff in Rechnung stellt. Ferner kann die polnische Tochtergesellschaft Rechnungen über die Verwendung von Tankkarten entweder mit Rechnungen an die österreichische Gesellschaft verrechnen oder sie direkt innerhalb von ein bis drei Monaten ab ihrem Erhalt begleichen (Rn 37 des Urteils).

Es ist nicht davon auszugehen, dass die Kraftstofflieferung an Vega International erfolge und diese den Gegenstand an die Tochtergesellschaft weiterliefere und dadurch ihrerseits eine Kraftstofflieferung an Letztere tätigt (Rn 38 des Urteils).

Da es für Vega International an der Lieferung (von Kraftstoff) fehlt, hat sie auch keinen Anspruch auf Erstattung der auf die an sie adressierten Rechnungen gezahlten Mehrwertsteuer für die durch die Tochtergesellschaft an Tankstellen erfolgte Betankung mit Kraftstoff (Rn 39 des Urteils).

Auch das Urteil des EuGH vom 16.04.2015, C-42/14, WAMW, bedingt für den gegenständlichen Fall keine andere Beurteilung. In diesem Urteil hatte sich der EuGH damit zu befassen, ob ein Vermieter, der bestimmte Versorgungsleistungen (wie Elektrizität, Wärme und Wasser) von Dritten erwirbt und die Kosten daraus an die Mieter



weitergibt, überhaupt als Leistungsempfänger anzusehen ist (auch im Hinblick auf das Urteil Auto Lease).

Diese Frage hat der EuGH bejaht. Der Vermieter erwerbe die Versorgungsleistungen für die von ihm vermietete Immobilie. Der Mieter nutze diese Leistungen zwar unmittelbar, erwerbe sie aber nicht bei hierauf spezialisierten Dritten.

Da der Vermieter die Leistungen erwerbe, die in einer Lieferung dieser Gegenstände und Dienstleistungen bestehe, sei er folglich auch als Erbringer dieser Leistungen an den Mieter anzusehen.

Hierin ist der Unterschied zu Kraftstofflieferungen gegeben, die der Leasingnehmer unmittelbar erwirbt (und nicht der Leasinggeber, der keinen Einfluss auf die Menge und Qualität der Lieferungen hat).

Damit ist auch ganz klar unter Heranziehung der jüngsten Rechtsprechung des EuGH ein Vorsteueranspruch der BF aus Lieferungen, welche an deren Kunden erfolgt sind, zu verneinen.

**2.3.** Aber selbst wenn man den diesbezüglichen Aussagen der Erkenntnisse von Auto Lease Holland BV und Vega International nicht folgt bzw. diese im gegenständlichen Fall aufgrund einzelner geringfügiger Sachverhaltsunterschiede im Detail für nicht anwendbar erachten wollte, wäre die Beschwerde der BF abzuweisen.

Ginge man nämlich davon aus, dass eine Lieferung zwischen Tankkartenunternehmen und BF vorliegt, müsste man konsequenterweise eine (Weiter-)Lieferung des Treibstoffs von der BF an die Kunden annehmen, die ja den Treibstoff nutzen bzw. verbrauchen und dafür entsprechend die in Rechnung gestellten Kosten entrichten und tragen.

Damit sind aber in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Treibstofflieferungen der BF gegeben, die die Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens ausschließen (vgl. § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014, wonach bei Vorliegen von Inlandsumsätzen das Erstattungsverfahren nicht anwendbar ist).

Diese in Österreich steuerbaren Umsätze wären im Veranlagungsverfahren in voller Höhe (samt Aufschlägen) zu erklären, und den Vorsteuern gegenüberzustellen.

**2.4.** Nichts Anderes kann auch für die Finanzierung der Mautgebühren durch die BF gelten.

Auch die Mautgebührenverrechnung wurde nicht für Leistungen an die BF in Rechnung gestellt sondern für die Benützung von Straßen in Österreich durch die Leasingnehmer. Auch hier ist die BF nicht Leistungsempfängerin. Selbst wenn man dies annehmen wollte, wäre eine Weiterverrechnung an die Kunden als Grundstücksleistung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig, also das Vorsteuererstattungsverfahren nicht anzuwenden. Nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 geht bei der entgeltlichen Duldung der Benützung von Bundesstraßen die Steuerschuld auch nicht auf den Leistungsempfänger über.

**2.5.** Was den Einwand der BF betrifft, eine Nichtgewährung der Vorsteuer aus den Rechnungen an die BF würde dem Neutralitätsprinzip der Mehrwertsteuer widersprechen, ist zu entgegnen, dass das Neutralitätsgebot nicht bedeutet, dass jeder, der eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis hat, diese als Vorsteuer beanspruchen können muss, selbst wenn er nicht als Leistungsempfänger der fakturierten Leistung gilt.

Im Übrigen kann durch eine entsprechende Vertragsgestaltung mit den Tankkartenunternehmen eine Fakturierung dergestalt, dass die tatsächlichen Leistungsempfänger in den Rechnungen aufscheinen, sichergestellt werden.

Die Karten sind offensichtlich für jeden LKW vorhanden und die LKW wohl den einzelnen Leasingnehmern anhand der Kennzeichen zuordenbar, womit im Zeitalter der elektronischen Datenverarbeitung die Leistungen insgesamt eindeutig zuordenbar sein müssten.

Ein Kreditkartenunternehmen wird zu einer korrekten Rechnungsabwicklung in der Lage sein.

**2.6.** Das BFG erachtet die Rechtslage durch die bereits vorliegende Rechtsprechung des EuGH (vgl. insbesondere zuletzt EuGH, 15.05.2019, C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic-Trading GmbH) als geklärt, ein Vorabentscheidungsersuchen erübrigt sich.

Ergänzend wird auch auf die begründenden Ausführungen in den Beschwerdevorentscheidungen verwiesen.

Im Ergebnis war spruchgemäß zu entscheiden und sind die Beschwerden insgesamt und vollinhaltlich abzuweisen.

### **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.

Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor. Zum Einen waren Sachverhaltsfragen zu klären, zum Anderen wurde der höchstgerichtlichen und der Rechtsprechung des EuGH gefolgt.

Graz, am 22. Mai 2019

