



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., D, vertreten durch Stb, vom 24. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch HB, vom 26. März 2009 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2007 nach den am 15. Juni 2011 und am 13. Oktober 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 26. März 2009 wurde der Bw. die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 mit 177,75 € und für das Jahr 2007 mit 639,86 € vorgeschrieben. Als Begründung wurde auf die Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfbericht verwiesen.

Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung wurde durch die Betriebsprüfung Folgendes festgestellt:

Die zu prüfende Gesellschaft hat die Frist zur Einreichung für die Erstattung von Vorsteuer für ausländische Unternehmen (30. Juni des Folgejahres) verabsäumt und daraufhin für den zu prüfenden Zeitraum einen Umsatz konstruiert und entsprechende Umsatzsteuererklärungen für die Kalenderjahre 2006 (Eingang 06.08.2008) und 2007 (Eingang 06.08.2008) eingereicht.

Der Umsatz aus dem Kalenderjahr 2006 ergibt sich aus einer Rechnung, die am 31.12.2006, von Herrn Ing. RA (Geschäftsführer) an seinen Sohn, RC geb. 1987 ausgestellt wurde. Diese Rechnung beinhaltet die Treibstoffkosten für Tankungen in Österreich, welche der Sohn mit der Esso Card Nr. 006 der deutschen Unternehmung für private Zwecke (Betankung seines

eigenen privaten Pkws) benutzt hat. Der Sohn war zu diesem Zeitpunkt noch Schüler und Familienbeihilfenbezieher und hatte keinerlei Bezug zum deutschen Unternehmen.

Die Firma Bw . verfügt über vier Esso Tankkarten. Diese sind für die vier Gesellschafter (RA, RR, GW und MW) ausgestellt. Im Kalenderjahr 2007 wurde wieder eine Rechnung am 31.12.2007 an den Sohn RC über die Betankung seines eigenen privaten Pkws gestellt.

Es wurde auch eine Rechnung an Herrn GP am 27.12.2007 ausgestellt. In dieser Rechnung wurde eine Magnetbohrmaschine und ein Schweißgerät verkauft. Die Magnetbohrmaschine sowie das Schweißgerät wurden am 21.12.2007 von der WGmbH an die Bw . verkauft. Laut telefonischer Auskunft hat Herr P die Maschinen schon im November besichtigt und mit Herrn R den Kauf dieser Magnetbohrmaschine und dem Schweißgerät vereinbart. Zu diesem Zeitpunkt waren diese Werkzeuge allerdings noch im Besitz der österreichischen Gesellschaft, die ebenfalls wie das deutsche Unternehmen, im Besitz von Herrn Ing. RA ist.

Aus dem Wortlaut des § 12 Abs. 1 UStG 1972 ergibt sich, dass einem Unternehmer, der im Inland weder seinen Sitz noch eine Betriebsstätte hat, nur dann das Recht auf Vorsteuerabzug eingeräumt ist, wenn er im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt hat. Diese Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist dahingehend zu verstehen, dass im jeweiligen Veranlagungsjahr durch Lieferungen bzw. sonstige Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 ein Anknüpfungspunkt an das Inland von einem wirtschaftlichen Gewicht gegeben sein muss, was bei einem einzigen Umsatz im Wert von € 888,77 im Kalenderjahr 2006 und von € 3.199,32 im Kalenderjahr 2007 nicht der Fall ist (vgl. Kolacny/Mayer, Anmerkung 4 zu § 12 UStG 1972; siehe VwGH vom 29.01.1998 Gz 96/15/0066).

Die Sechste Richtlinie ist dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Ist eine missbräuchliche Praxis festgestellt worden, so sind die diese Praxis bildenden Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte (siehe EuGH vom 7.4.2005 GZ C-255/02, C-419/02, C-233/03).

In der Berufung wird auf zwei Erklärungen von den Tankwarten, Herrn SH und Herrn LH , darauf hingewiesen, dass Herr RC (Sohn) mit der E. Karte der Firma Bw. getankt hat und dass dieser nur gleich behandelt wird wie gesellschaftsfremde Personen.

Weiters wird in der Berufung auf die von der geprüften Firma erzielten Umsätze gem. § 19 UStG 1994 hingewiesen.

Da die Einreichungsfrist für die Erstattungsanträge (30 Juni des Folgejahres) überschritten war, konstruierte die Fa Bw. so genannte Scheinumsätze, um die Frist zu umgehen und in das Veranlagungsverfahren zu gelangen. Die E. Tankkarten wurden nur für die Gesellschafter/Geschäftsführer der Fa. Bw. ausgestellt. Aus diesem Grund würde ein

ordentlicher, sorgfältiger Kaufmann diese auch nur für das Unternehmen verwenden und nicht an gesellschaftsfremde Personen weiter geben.

§ 1 Abs 1 VO BGBI 1995/279 idF BGBI II 2003/384 sieht die Erstattung von Vorsteuern an Unternehmer, die im Inland weder Sitz noch Betriebsstätte haben, vor, wenn diese ausländischen Unternehmer

- im Inland keine Umsätze erzielen
- nur gem § 6 Abs 1 Z 3 UStG 1994 (echt) steuerfreie grenzüberschreitende Güterbeförderungsleistungen oder grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Schiffen bzw. Luftfahrzeugen ausführen
- nur Reverse Charge Umsätze erzielen, für die die Steuerschuld gem. § 19 Abs 1 UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergeht
- nur elektr. Dienstleistungen vom Drittlandsgebiet aus erbringen und mittels eigenem Verfahren gem. § 25a UStG 1994 in Österreich bzw. Art 26c der 6 EG-Richtlinie in einem anderen MS erfasst werden.

Siehe VwGH vom 28.2.2002, 2000/15/0132 oder VwGH 25.4.2002, 2000/15/0032

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde betreffend der Verrechnung der Treibstoffkosten für Tankrechnungen in Österreich an Herrn RC vorgebracht, dass es sich hierbei um einen in Österreich steuerbaren und für die Firma Bw. in Österreich steuerpflichtigen Umsatz handelt. Da die Firma Bw. nachweislich Treibstoff in Österreich an Abnehmer in Österreich geliefert habe, sei sie verpflichtet, die Umsätze der österreichischen Umsatzsteuer zu unterwerfen. Das Umsatzsteuergesetz kenne in diesem Zusammenhang keine Bagatellregelungen und/oder Freigrenzen, weshalb der Bw. kein Wahlrecht zur Verfügung stand, diese Umsätze zu versteuern oder eine Umsatzbesteuerung zu unterlassen. Der Tatsache, dass es sich beim Leistungsempfänger um den Sohn des Geschäftsführers handelte, komme in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu, vielmehr sei die Geschäftsführung verpflichtet, auch Personen, welche im Naheverhältnis des/der Gesellschafter stehen gleich zu behandeln, wie gesellschaftsfremde Personen.

Als Beweis für die tatsächliche Nutzung der Esso Karte der Firma Bw. durch Herrn RC wurden Erklärungen von Herrn SH als Inhaber der E, von Herrn LH als Tankwart der E und von Herrn RC übermittelt.

Hinsichtlich der im Bericht der Großbetriebsprüfung angeführten Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass Lieferungen und Leistungen von einem wirtschaftlichen Gewicht im Inland angefallen sein müssen, wurde auf die Umsätze gem. § 19 UStG 1994 (Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger) der Firma Bw verwiesen. Die Bw. habe in Österreich erhebliche Umsätze erzielt, für die das österreichische Umsatzsteuergesetz in § 19 UStG eine Sonderregelung kenne, den Übergang der Steuerschuld aufgrund der Tatsache, dass die Gesellschaft in Österreich weder ihren Sitz hat noch eine Betriebsstätte unterhalte. Dies ändere allerdings nichts an dem Faktum, dass in Österreich Umsätze von wesentlichem wirtschaftlichen Gewicht erzielt worden seien. Unabhängig davon werde die Ansicht vertreten, dass der Vorsteuerabzug ohnedies auch unter Berücksichtigung der erzielten Treibstoffumsätze zustehe bzw. darüber hinaus das geltende österreichische Umsatzsteuergesetz keine Bestimmung kenne, wonach ausländische Unternehmern lediglich

dann ein Vorsteuerabzug zustehe, wenn im Inland Umsätze erzielt werden. Vielmehr stehe ausländischen Unternehmern auch dann ein Vorsteuerabzug zu, wenn im Inland keine Umsätze erzielt wurden. (vgl. etwa Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994; Rz 52 zu § 12 UStG 1994).

Lediglich die Frage der verfahrensrechtlichen Geltendmachung der Vorsteuerbeträge hänge von der Frage ab, ob die ausländische Gesellschaft im Inland Umsätze erzielt habe. Da die Firma Bw. in Österreich steuerpflichtige Umsätze erzielt habe, müsse diese den Vorsteuerabzug im normalen Besteuerungsverfahren geltend machen und sei das Erstattungsverfahren daher ausgeschlossen. (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994; Rz 56 zu § 12 UStG 1994).

In der am 15. Juni 2011 und am 13. Oktober 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlungen wurde nach Vorlage der zwischenzeitig angeforderten Unterlagen ergänzend durch den Gf. telefonisch ausgeführt, dass es zwischen ihm bzw. der Bw. und seinem Sohn keine schriftliche Vereinbarung über die Nutzung und Verrechnung der Tankkarte gebe, die Zahlungen dafür seien bar erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall sieht es der UFS, ausgehend vom oben von der Bp. festgestellten Sachverhalt, als erwiesen an, dass der Sohn des Geschäftsführers (Gf.) mit der ihm von seinem Vater, dem Gf. der Bw. überlassenen Tankkarte in Österreich sein Fahrzeug betankte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen – dazu zählen auch Vereinbarungen zwischen Gesellschaften und deren Machthabern und diesen nahestehende Personen - nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen
- und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (vgl. etwa VwGH 20.3.2000, 96/15/0120).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238, mwN).

Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119, und 11.11.2008, 2006/13/0046, mwN).

Im gegenständlichen Verfahren wurden durch die Bw. Bestätigungen von Tankwarten vorgelegt, wonach der Sohn des Gf. Treibstoff bei einer bestimmten Tankstelle bezogen habe.

Diesen Umstand stellt der UFS nicht in Abrede. Damit ist aber nicht klar und eindeutig dokumentiert, dass die Abrechnung darüber gesondert am Jahresende zwischen der Bw. und dem Sohn des Gf. erfolgen sollte. Die bloße Behauptung des Gf. anlässlich eines auf Lautsprecher geschaltenen Telefonates zwischen der steuerlichen Vertretung und dem Gf. der Bw. während der Verhandlung am 13.10. 2011, wonach der Gf. das Vorbringen des Vertreters bestätigte, dass es keine schriftliche Vereinbarung über die Nutzungsberechtigung der Tankkarte und die Verrechnung gibt, stellt für den UFS keinen ausreichenden Beweis für den behaupteten Sachverhalt dar. Dass es keine Einzahlungsbelege für die vom Sohn, der damals lt. unwidersprochenen Feststellung der Bp. Schüler bzw. Student war, angeblich bezahlten Beträge gibt wurde damit erklärt, dass diese Beträge bar vereinnahmt wurden. Dieser Umstand stellt sich als derart unüblich dar, dass ohne weitere Nachweisführung das Vorliegen einer im Inland getätigten steuerpflichtigen „Treibstofflieferung“ nicht gegeben ist. Aus der vorgelegten Aufstellung der Tankabrechnungen geht hervor, dass mit der fraglichen Tankkarte zumindest drei verschiedene Fahrzeuge betankt wurden, denn neben vorwiegend Diesel wurde auch Benzin und Superbenzin verrechnet. Dass es weitere Vereinbarungen zur Betankung von zusätzlichen Fahrzeugen gibt, wurde nicht behauptet.

Der UFS geht weiters davon aus, dass im Gegensatz zur Behauptung in der Berufung, wonach die Bw. Treibstoff an Abnehmer in Österreich lieferte, die fraglichen Lieferungen von der Tankstelle direkt an den Sohn des Gf. erfolgten.

Betreffend den als Anerkennungskriterium erforderlichen klaren und eindeutigen Inhalt gilt die Regel, dass bei unklaren Vertragsgestaltungen derjenige zur Aufklärung beizutragen hat, der sich auf die unklare Vereinbarung beruft (vgl. VwGH 29.9.2010, 2007/13/0054; 17.8.1994, 93/15/0205, mwN).

Ebenso verhält es sich mit dem Verkauf der Magnetbohrmaschine und des Schweißgerätes an Herrn P. Übereinstimmend mit der Aussage des Herrn P und den Feststellungen der Bp. wurde durch die Bw. und deren steuerliche Vertretung bestätigt, dass Herr P die in Frage stehenden Maschinen bei der Fa. WGmbH mit Sitz in Kärnten im November 2007 besichtigt hat und auch der (Ver-) Kauf damals vereinbart wurde.

Warum nun diese Geräte am 21.12.2007 von der WGmbH an die Bw. und von dieser am 27.12.2007 an Herrn P – der im Übrigen die vorgelegte Quittung nicht unterfertigte – weiterverkauft worden sein sollen, stellt einen wirtschaftlich unüblichen Vorgang dar, dass der UFS in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgeht, dass die von der Bw. gewählte Vorgangsweise im Zusammenhang mit der „Eigentumsübertragung“ der Maschinen lediglich zur Erlangung der Vorsteuern im Wege der Veranlagung dienen sollte. Irgendein außersteuerlicher Grund (VwGH 7.11.1989, 86/14/0203; 19.1.2005, 2000/13/0176) für dieses Vorgehen wurde nicht genannt. Abgeholt wurden diese Maschinen wie besichtigt am Sitz der WGmbH.

Den Ausführungen des Finanzamtes und auch der Bw. zu den verfahrensrechtlichen Fragen ist in dieser Allgemeinheit zuzustimmen. Als Konsequenz des dargestellten Geschehensablaufes ist nach Ansicht des UFS der Rechtsmeinung des Finanzamtes zu folgen, wonach die Bw. im Inland keine steuerpflichtigen Umsätze tätigte und die Vorsteuer im Erstattungsverfahren zu beantragen gewesen wäre.

Graz, am 12. Jänner 2012