

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien,

über die Beschwerde vom 25. Mai 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Mai 2020 betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 1-3/2020, die Beschwerde vom 7. September 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. August 2020 betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 4-6/2020, die Beschwerde vom 8. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Oktober 2021 betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 7-12/2020 (alle nunmehr gem. § 253 BAO als gegen den Bescheid vom 24. Mai 2023 betreffend **Umsatzsteuer 2020** gerichtet), die Beschwerde vom 8. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 1-6/2021 (nunmehr gem. § 253 BAO gegen den den Bescheid vom 1. Juni 2023 betreffend **Umsatzsteuer 2021** gerichtet) zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** ist eine im Jahr 2004 gegründete limited liability company (im Folgenden: Bf.) mit statutarischem Sitz auf Jersey Island und steht laut Außenprüfungsbericht vom 9. September 2016 im Eigentum der in Deutschland ansässigen ***1*** GmbH & Co KG bzw. AOG. Sie wurde für Zwecke der Abwicklung des laufenden Geschäfts betreffend den Vertrieb von Waren¹ und Waren² in Deutschland und Österreich

gegründet. Ihr Sitz befindet sich auf Jersey, wo sie aber keine Tätigkeit ausübt und weder über eigene Räumlichkeiten, noch über Personal verfügt. Der Sitz der Geschäftsleitung der Bf. befindet sich in Deutschland. In Österreich arbeitet die Bf. mit der ***2*** „***2***“ zusammen, deren alleiniger Inhaber die ***1*** GmbH & Co KG ist.

Mit Bescheid vom 20. Mai 2020 wurde die USt der Monate 1-3/2020 festgesetzt, weil angenommen wurde, dass die Lieferungen der Bf. (Lieferung von Waren1 und Waren2 an private Abnehmer in Österreich) aufgrund der Versandhandelsregelung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig sind.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 25. Mai 2020 wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 19. Juni 2020 mit Hinweis auf die Bescheidbegründung betr. die Jahre 2010 und 2011 ab.

Mit Vorlageantrag vom 22. Juni 2020 beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde durch das BFG.

Mit Bescheid vom 25. August 2020 wurde die USt der Monate 4-6/2020 festgesetzt, die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 7. September 2020 wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. September 2020 mit Hinweis auf die Bescheidbegründung betr. die Jahre 2010 und 2011 ab. Mit Vorlageantrag vom 28. September 2020 beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde durch das BFG.

Mit Bescheid vom 11. Oktober 2021 wurde die USt der Monate 7-12/2020 und 1-6/2021 festgesetzt, die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 8. November 2021 wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. Jänner 2022 mit Hinweis auf die Bescheidbegründung betr. die Jahre 2010 und 2011 ab. Mit Vorlageantrag vom 4. Februar 2022 beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde durch das BFG.

Mit Bescheid vom 24. Mai 2023 wurde die Bf. zur Umsatzsteuer 2020 veranlagt. Die Umsätze wurden laut Bescheidbegründung anhand der Angaben der Bf. geschätzt.

Mit Bescheid vom 1. Juni 2023 wurde die Bf. zur Umsatzsteuer 2021 veranlagt. Die Umsätze wurden laut Bescheidbegründung anhand der Angaben der Bf. geschätzt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Erkenntnis vom 8.9.2021, RV/2100006/2020 (betr. Umsatzsteuer 2010-2014) hat das BFG das auch im Streitjahr 2019 gleichbleibende Geschäftsmodell der Bf. wie folgt umschrieben:

Kunden einer österr. Filiale der ***2*** Optik können für ihren Bedarf an Waren1 und Waren2 den Lieferservice der Bf. („Abo-Verkauf“) wählen, indem sie die Bf. mit der laufenden Lieferung der Waren1 und Waren2 beauftragen. Die Bezahlung der Produkte erfolgt monatlich über Bankeinzug. In den allgemeinen Verkaufsbedingungen wird unter Punkt 4.9 festgehalten:

„Die Bf. führt außerhalb des Gebietes der Europäischen Gemeinschaft lagernde Ware unter Beachtung der einschlägigen zollrechtlichen Bestimmungen im Namen des jeweiligen Kunden ein. Mit Unterzeichnung des Antrages zur Lieferung der Ware durch den Kunden bevollmächtigt dieser die Bf. zur Abgabe aller für die Einfuhr im Namen des Kunden erforderlichen Erklärungen.

Die Bf. übernimmt für den Kunden alle mit der Einfuhr verbundenen Steuern und Abgaben und stellt den Kunden von allen diesbezüglichen Verpflichtungen frei“.

Nach diesen Bedingungen wird der Kunde von der Bf. nicht mit Transportkosten, Gebühren oder Einfuhrabgaben belastet und er wirkt am Transport nicht mit. Die Waren1 und Waren2 werden von Jersey (ein „Drittgebiet“, das allerdings zum Zollgebiet der EU gehört, vgl. Art. 6 MwStSystRL) an die Endverbraucher geliefert.

Die Bf. bestellt ihrerseits die Ware für ihre Lieferungen an die Endverbraucher bei den Herstellern in der Europäischen Union (ca. 70 % stammen aus Deutschland). Die Hersteller liefern die Ware im Auftrag der Bf. in das Lager eines von der Bf. beauftragten „Logistikzentrums“ in Jersey. Vom „Logistikzentrum“ wird die Ware im Auftrag der Bf. eingelagert, für die einzelnen Abnehmer an Hand der Bestellscheine kommissioniert und verpackt. Die Päckchen werden mit den Adressen der österreichischen Kunden versehen und der Jersey Post zur Versendung übergeben. Die für die Versendung erforderlichen Formalitäten (Erstellung von Freistellungslisten für die Einfuhr in die Europäische Union und der erforderlichen Papiere CN22 und CN23 etc.) werden ebenfalls vom „Logistikzentrum“ abgewickelt.

Von der Jersey Post wird die Ware unter Zollverschluss an die ***Spedition*** (im Folgenden: ***Spedition***) in die Niederlande verschickt. In den Niederlanden wird sie von der ***Spedition*** übernommen und in Rotterdam in die Europäische Union zum freien Verkehr eingeführt, von wo aus sie im Postweg an die österreichischen Abnehmer gelangt.

Der Zollwert der einzelnen Pakete liegt größtenteils unter 22 Euro, weshalb in der Mehrheit der Fälle weder Zoll noch Einfuhrumsatzsteuer angefallen sind. Waren mit einem Wert über 22 Euro meldet die ***Spedition*** gesammelt beim Zoll an. Auf den diesbezüglichen Vorschriften scheint die ***Spedition*** als Zollschuldnerin auf. Die Einfuhrabgaben werden von der ***Spedition*** bezahlt und über das „Logistikzentrum“ an die Bf. weiterverrechnet, welche damit letztlich belastet ist.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Verweis auf die unveränderten Feststellungen der Vorjahre, die auch dem zitierten Erkenntnis entnommen werden können.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 3 Abs. 9 UStG 1994 lautet:

„Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaates, so ist diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist.“

Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautete:

„(3) Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.“

Art. 32 und 33 MwStSystRL in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lauteten auszugsweise:

„Artikel 32

Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

Liegt der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland, gelten der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt wird, der gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, sowie der Ort etwaiger anschließender Lieferungen jedoch als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden.

Artikel 33

(1) Abweichend von Artikel 32 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die

Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person;

b) [...]

(2) Werden die gelieferten Gegenstände von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber eingeführt, gelten sie als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert.“

3.2. Weitergeltung der Beschwerde

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Die Bestimmung des § 253 BAO ist insbesondere auf das Verhältnis von Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheiden (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) zu Umsatzsteuer-Veranlagungsbescheiden (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) anzuwenden (vgl. VwGH 27.9.2023, Ra 2020/13/0083 oder VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085 jeweils unter Hinweis auf VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035).

Die gegen die Festsetzungsbescheide gerichteten Beschwerden gelten sohin ab Erlassung der Veranlagungsbescheide als gegen diese Veranlagungsbescheide gerichtet. Wird gegen die Veranlagungsbescheide eine (weitere) Beschwerde eingereicht, so handelt es sich dabei um einen ergänzenden Schriftsatz zum ursprünglichen Rechtsmittel (siehe abermals VwGH 27.9.2023, Ra 2020/13/0083 und VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085).

Damit ist im Beschwerdeverfahren über die Umsatzsteuer-Jahresbescheide 2020 und 2021 abzusprechen.

3.3. Steuerpflicht in Österreich

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die „Versandhandelsregelung“ gem. Art 3 Abs 3 UStG 1994 zur Anwendung kommt, weil der Gegenstand durch den Lieferer (= die Bf.) oder einen von ihm beauftragten Dritten (= ***Spedition***) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet wird. Dies wird von der Bf. bestritten.

Der VwGH hat zum gleichbleibenden Geschäftsmodell der Bf. am 26. Juni 2024, Ro 2022/15/0002 (betr. die Jahre 2010 – 2014) zur Frage der Zurechnung des Auftrags zur Lieferung an die Bf. als Lieferer entschieden:

(30) Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in der auf den Revisionsfall anzuwendenden Fassung die Lieferung nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 4 bis 7 UStG 1994 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.

(31) Mit dem letzten Satz des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 wird Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL umgesetzt. Werden die gelieferten Gegenstände von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber eingeführt, gelten sie nach dieser Bestimmung - für Zwecke der Versandhandelsregelung - als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert.

(32) Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL stellt auf die Sonderkonstellation des Versandhandels ab und ist gegenüber Art. 32 Abs. 2 MwStSystRL - diese Bestimmung ist im UStG 1994 mit § 3 Abs. 9 umgesetzt worden - die speziellere Regelung (vgl. Rau/Dürrwächter, [deutscher] Umsatzsteuergesetz-Kommentar, Lfg. 178. Juli 2018, § 3c Anm. 22).

(33) Durch die Einbeziehung dieser Einfuhrfälle wird sichergestellt, dass in dem Mitgliedstaat in dem die Warenbewegung endet, kein unversteuerter Letztverbrauch eintreten kann (vgl. Martin in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, EL 75. September 2015, § 3c dUStG, Anm. 6). Ganz allgemein ist der Zweck der Versandhandelsregelung, dass die Gegenstände mit dem Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslandes belastet werden.

(34) Die Bf. bringt vor, gegenständlich sei - nach den gemäß § 26 UStG 1994 auf die Einfuhrumsatzsteuer sinngemäß anzuwendenden Rechtsvorschriften des Zollrechts - die Einfuhr der revisionsgegenständlichen Waren den Endkunden zuzurechnen. Es liege daher kein Anwendungsfall der Versandhandelsregelung des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 vor, der den Lieferort an das Ende der Warenbewegung verlagere.

(35) Gemäß § 26 UStG 1994 sind zwar für die Einfuhrumsatzsteuer - z.B. für deren Entstehung - die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß anzuwenden, dies gilt aber nicht für die Definition des Tatbestandes der Einfuhr. Eine Einfuhr liegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz 442). Auch die unionsrechtliche Grundlage des Einfuhrbegriffs (Art. 30 MwStSystRL) enthält keinen Verweis auf die zollrechtlichen Vorschriften. Demnach gilt als „Einfuhr eines Gegenstands“ die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Art. 24 des Vertrags (zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, nunmehr Art. 29 AEUV) befindet, in die Gemeinschaft sowie die Verbringung eines im freien Verkehr befindlichen Gegenstands mit Herkunft aus einem Drittgebiet, das Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft ist, in das Gemeinschaftsgebiet.

(36) Weder Art. 3 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 noch Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL stellen darauf ab, wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, sondern wer die Gegenstände eingeführt hat.

(37) Aus Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL ergibt sich: Sind bei einer Lieferung die Voraussetzungen des Art. 33 Abs. 1 MwStSystRL mit Ausnahme der Versendung aus einem Mitgliedstaat erfüllt, weil der Gegenstand von einem Drittgebiet oder Drittland aus versandt wird, bestimmt sich der Ort der Lieferung dennoch nach Art. 33 Abs. 1 MwStSystRL, wenn der Gegenstand vom Lieferer in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung an den Erwerber eingeführt wird.

*(38) Nach den Feststellungen des BFG sei die ***Spedition*** im Auftrag der Bf. tätig gewesen. Sie habe nicht für Rechnung der Endkunden, sondern für Rechnung der Bf. gehandelt, die alle aus den gegenständlichen Einfuhren resultierenden Einfuhrabgaben getragen habe.*

(39) Wie bereits ausgeführt, findet sich die unionsrechtliche Grundlage von Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in Art. 33 MwStSystRL. Im Hinblick auf den Zweck der Bestimmung des Art. 33 MwStSystRL, insbesondere dessen Abs. 2, ist bei der gegebenen Konstellation unzweifelhaft von einer dem Lieferer zuzurechnenden Einfuhr iSd Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL und Art. 3 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 auszugehen, weil der Einfuhrvorgang zur Gänze in dessen Einflussbereich lag. Dass die Einfuhr in Vertretung der Endabnehmer erfolgt und somit diesen zuzurechnen wäre, ist schon deshalb ausgeschlossen, weil sie nicht auf deren Rechnung erfolgt ist (siehe im Übrigen zu in Vertretung erfolgenden Zollanmeldungen BFH 29.1.2015, V R 5/14).

Da die gelieferten Gegenstände demnach durch die Bf. von Jersey (Drittland) aus versandt und in die Niederlande eingeführt wurden, gelten sie für Zwecke der Versandhandelsregelung als von den Niederlanden aus nach Österreich versandt. Die Lieferung an die österreichischen (Privat)Kunden wird in Österreich ausgeführt (Art 3 Abs 3 UStG 1994).

Als Bemessungsgrundlage hat das Finanzamt im Umsatzsteuerbescheid 2019 die von der Bf. selbst bekannt gegebenen Verkäufe an österr. Privatpersonen herangezogen weshalb die Schätzung der Höhe nach den wahren Besteuerungsgrundlagen nahe kommt (vgl § 184 BAO).

Die Beschwerden waren daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

3.4. Revision

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

Da das Erkenntnis der zur Bf. ergangenen Rechtsprechung des VwGH folgt, liegt eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 23. Oktober 2024

