



Berufungsentscheidung

A.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X3, vertreten durch Dr. Johannes Hochleitner, Kirchenplatz 8, 4070 Eferding, vom 3. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 5. Jänner 2012 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO der Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2011 betreffend Umsatzsteuerbescheid für 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

B.

Weiters hat der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X3, vertreten durch Dr. Johannes Hochleitner, Kirchenplatz 8, 4070 Eferding, vom 5. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 8. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Der Bescheid wird wie folgt abgeändert.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen: 258.178.178,85 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen: 227.763.888,79 €

227.587.332,06 € mit 20% zu versteuern ergibt eine Umsatzsteuer von 45.517.466,41 €

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit 12.757.343,07 €

Entscheidungsgründe

A. Berufung gegen den Aufhebungsbescheid:

Das Finanzamt erließ am 8. Jänner 2010 einen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008, in dem es die Aufwendungen für im Ausland mit Vorsteuerabzugsberechtigung angemietete Kraftfahrzeuge zur Gänze der Umsatzsteuer unterwarf.

Die dagegen erhobene Berufung wurde damit begründet, dass diese Kosten überhaupt nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen sind.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2011 gab das Finanzamt dieser Berufung statt, hob jedoch diese Berufungsvorentscheidung am 5. Jänner 2012 nach § 299 BAO wieder auf und erließ eine neue Berufungsvorentscheidung. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass die der Berufungswerberin im Zuge eines Reihengeschäftes (siehe B.3.) in Rechnung gestellten (und in der Folge von der Leistungserbringerin stornierten) Umsatzsteuern (in Höhe von 5.857.360,95 €) sowie die ihr für bestimmte (als Kundengeschenke verwendete) Gegenstände in Rechnung gestellten Umsatzsteuern (in Höhe von 804,65 €) zu Unrecht als Vorsteuer anerkannt wurden und kürzte die Vorsteuern entsprechend. Die Aufwendungen für die eingangs erwähnten Kraftfahrzeuge blieben unversteuert.

Die Berufungswerberin erhob gegen die Aufhebung nach § 299 BAO Berufung und begründete dies damit, dass die im Zuge des Reihengeschäftes in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuer abgezogen werden dürfen. In eventu wurde eingewendet, dass die Ermittlung des Sachverhaltes betreffend das Reihengeschäft mit wesentlichen Verfahrensmängeln behaftet und die Ermessensübung unzweckmäßig erfolgt sei.

Über diesbezüglichen Vorhalt teilte die Berufungswerberin mit, dass einige der eingangs angeführten Fahrzeuge vom Geschäftsführer, von einer Gesellschafterin und von Mitarbeitern auch privat genutzt wurden, und zwar zu geschätzt 10%, und gab die sich ihrer Meinung nach daraus ergebenden Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer bekannt.

Über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz einen vor ihr erlassenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben.

Die Berufung ist weder damit begründet worden, dass die der Berufungswerberin für die eingangs erwähnten Kundengeschenke in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuer abgezogen werden dürfen, noch ist dem Akt zu entnehmen, dass ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug zusteht. In der Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2011 wurde jedoch ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug anerkannt.

Die Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2011 ist daher inhaltlich rechtswidrig. Daran ändert auch nichts, dass (wie nachfolgend dargelegt) die der Berufungswerberin im Zuge des Reihengeschäftes in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuer abgezogen werden dürfen.

Verfahrensmängel betreffend die genannten Aufhebungsgründe hat die Berufungswerberin weder gerügt noch sind solche nach der Aktenlage gegeben. Ob die betreffend die Vorsteuern aus dem Reihengeschäft gerügten Verfahrensmängel vorliegen ist ohne Bedeutung, weil die gegenständliche Berufungsentscheidung ohnehin nicht damit begründet wird, dass letztangeführte Vorsteuern nicht zustehen.

Worin die behauptete Unzweckmäßigkeit liegen soll, wurde weder in der Berufung ausgeführt noch ist dem Akt Derartiges zu entnehmen.

Bei der erforderlichen Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zentrale Bedeutung zu. Eine Aufhebung ist allerdings dann zu unterlassen, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (siehe Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 55, mit vielen Hinweisen auf die Judikatur). Ein in Höhe von über 800,00 € zu Unrecht gewährter Vorsteuerabzug stellt jedoch keine bloß geringfügige Rechtswidrigkeit dar.

Anders als bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens und anders als von Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 57, vertreten kann bei Bescheidaufhebungen nach § 299 BAO kein Missverhältnis zwischen dem Aufhebungsgrund (bzw. den Aufhebungsgründen) und den steuerlichen Auswirkungen der Aufhebung vorliegen, weil ohnehin nur die sich aus den Aufhebungsgründen resultierenden Änderungen im Sachbescheid Niederschlag zu finden haben (siehe auch UFS vom 2. September 2004, RV/0418-W/03).

Es kann also nicht sein, dass ein "kleiner Aufhebungsgrund" (bzw. "kleine Aufhebungsgründe") große Auswirkungen hat (haben). Liegen im konkreten Fall nur die beiden genannten Aufhebungsgründe vor, ist im Sachbescheid nur eine entsprechende Erhöhung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer vorzunehmen und der diesbezügliche Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen, der Vorsteuerabzug betreffend das Reihengeschäft ist jedoch zu gewähren. Stünde hingegen der letztgenannte Vorsteuerabzug nicht zu, wäre auch insofern ein Aufhebungsgrund gegeben, womit die Nichtanerkennung dieses Vorsteuerabzuges keine Unverhältnismäßigkeit darstellen würde.

Angemerkt wird noch Folgendes:

In der Berufung wurde zutreffend dargelegt, dass eine Besteuerung der Aufwendungen für die im Ausland mit Vorsteuerabzugsberechtigung angemieteten Kraftfahrzeuge nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 (ab 2004 § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994) nicht zu erfolgen hat

(siehe auch UFS vom 10.4.2009, RV/0669/-L/07). Allerdings sind ab 2004 einige Fahrzeuge davon auch privat verwendet worden. Wie vom Referenten in SWK 19/2011, S 737, dargelegt ist aus dem Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2010, 2009/15/0121, zu schließen, dass eine ab 2004 erfolgte private Verwendung von im Ausland mit Vorsteuerabzugsberechtigung geleasteten Fahrzeugen eine fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 darstellt. Die auf die private Verwendung entfallenden Kosten (§ 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994) sind daher in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen. Letzteres ist jedoch in der Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2011 nicht erfolgt, weshalb diese rechtswidrig ist. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 26.4.2012, 2009/15/0119, darf dieser vom Finanzamt im Aufhebungsbescheid nicht ins Treffen geführte Grund aber nicht als Begründung für die Entscheidung über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid herangezogen werden.

B. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2008:

1. PKW-Auslandsleasing:

Die Berufungswerberin hat im Ausland Kraftfahrzeuge mit Vorsteuerabzugsberechtigung angemietet. Das Finanzamt versteuerte deren Verwendung als Eigenverbrauch, gab jedoch der dagegen eingebrachten Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2011 statt und änderte dies auch nach deren Aufhebung in der neuen Berufungsvorentscheidung vom 5. Jänner 2012 nicht ab.

Über diesbezüglichen Vorhalt teilte die Berufungswerberin mit, dass bestimmte Fahrzeuge davon vom Geschäftsführer, von einer Gesellschafterin und von Mitarbeitern auch privat genutzt wurden, und zwar zu geschätzt 10%, und gab die sich ihrer Meinung nach daraus ergebenden Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer bekannt.

2. Aufwendungen für Werbegeschenke:

Nach einer Feststellung anlässlich der Betriebsprüfung stehen für besagte Aufwendungen keine Vorsteuern zu. Dies hat die Berufungswerberin weder sachverhaltsmäßig noch in rechtlicher Hinsicht bestritten. Das Begehren im Vorlageantrag, die Umsatzsteuer wie im ursprünglichen Bescheid festzusetzen (und damit diesen Vorsteuerabzug zu gewähren), hat die Berufungswerberin dahingehend eingeschränkt, dass nur mehr der Vorsteuerabzug für die unter 3. dargelegten Lieferungen begehrt wird.

3. Treibstofflieferungen:

Die Berufungswerberin hat bei der österreichischen Zweigniederlassung der XY-GmbH (kurz: X2) Treibstoffe gekauft, die ihrerseits die Treibstoffe bei X1 gekauft hat.

Nach einer Sachverhaltsschilderung der X1 vom 7. Dezember 2007 verfügt X1 in diversen deutschen Raffinerien über Produktkontingente und kann somit daraus ihre Abnehmer beliefern. Ist X1 in der Lage, die von X2 gewünschte Menge zu liefern und akontiert X2 den Preis, ist X2 aufgrund einer ihr von X1 mitgeteilten Abholnummer und eines von X1 bestätigten Abholausweises (der von X1 mittels Firmenstempel und Unterschrift des zuständigen Sachbearbeiters seine Gültigkeit erlangt) verpflichtet, entweder selbst oder durch einen seitens X2 beauftragten Spediteurs oder Frachtführers die Produkte zu Lasten des Kontingentes von X1 abzuholen. Gleichzeitig wird dem Vorlieferanten von X1 die entsprechende Entnahme zu Lasten des Kontingentes von X1 avisiert. X2 muss in der Regel die vereinbarte Produktmenge an dem der Preisfestsetzung folgenden Arbeitstag abholen. Diese Verpflichtung folgt nicht nur aus der diesbezüglichen Verpflichtung, die X2 gegenüber X1 eingegangen ist, sondern auch aus der Abnahmeverpflichtung, die X1 gegenüber ihrem Vorlieferanten eingegangen ist. Nur so sind Produktdispositionen im Rahmen des Raffineriebetriebes möglich. Die jeweilige Liefervereinbarung zwischen X1 und X2 wird unter der Bedingung geschlossen, dass X2 für den Transport des Produktes ausschließlich nach Österreich zu sorgen hat, weil X1 die Produkte ausnahmslos für X2 mineralölsteuerpflichtig für die Verwendung in Österreich abfertigt. Die ordnungsgemäße Verbringung nach Österreich bestätigt X2 dadurch, dass X2 die seitens der deutschen Lieferstellen ausgestellten begleitenden Verwaltungsdokumente an X1 sendet. Nur so ist sichergestellt, dass für die in Rede stehenden Produktmengen in Deutschland keine Mineralölsteuer anfällt.

Da X2 ein Handelsunternehmen ist, steht fest, dass X2 die von X1 bezogenen Produkte weiterverkauft. Wer indessen die Abnehmer von X2 sind, weiß X1 in der Regel nicht. Seitens X2 wird auch kein Interesse bestehen, deren Abnehmer offenzulegen, weil X2 in diesem Fall damit rechnen müsste, dass X1 diese Abnehmer abwirbt. Es kann sein, dass X2 die von X1 erhaltene Abholnummer und den Abholausweis an ihre Abnehmer weitergibt, die dann unter Nennung dieser Abholnummer und unter Vorlage des vom Fahrer ausgefüllten Abholausweises Produkte aus den genannten Raffinerien zu Lasten des Kontingentes von X1 beziehen. Für X1 ist aber nicht ersichtlich, ob die unter der jeweiligen Abholnummer jeweils zur Abholung freigegebene Produktmenge durch X2, einen Abnehmer von X2 oder von einem von X2 Beauftragten physisch abgeholt wird. Vertragspartner von X1 ist X2. Trotz einer möglichen Weiterveräußerung des Produktes durch X2 an einen dritten Abnehmer kann daher nicht ohne weiteres von einem Streckengeschäft gesprochen werden, weil X1 den jeweiligen Abnehmer von X2 zum Zeitpunkt der Abholung nicht kennt.

Im Fall von Leistungsstörungen haftet X2 gegenüber X1 (beispielsweise bei Überschreitung der jeweils vereinbarten Produktmenge) bzw. umgekehrt (beispielsweise bei Mangelhaftigkeit des Produktes).

X2 hat die jeweilige Abholnummer und den Abholausweis an die Berufungswerberin weitergeleitet.

Nach Ansicht der Berufungswerberin sei die Abholung der Treibstoffe von X2 organisiert worden, nach Ansicht des Finanzamtes hingegen von der Berufungswerberin.

Unstrittig ist hingegen, dass für X1 nur ersichtlich war, dass Treibstoff, der von X2 bestellt wurde, abgeholt wurde.

X2 hat zunächst über die Lieferungen an die Berufungswerberin Rechnungen mit Steuerausweis gelegt. Die Berufungswerberin hat die ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer abgezogen. In der Folge hat sich jedoch herausgestellt, dass X2 die Umsatzsteuern weder erklärt noch abgeführt hat. X2 rechtfertigte dies damit, dass ihre Lieferungen an die

Berufungswerberin in Deutschland ausgeführt worden (und dort steuerfrei) seien, weshalb diese in Österreich nicht steuerbar seien. In der Folge änderte X2 die Rechnungen an die Berufungswerberin dahingehend ab, dass in diesen keine Umsatzsteuern mehr ausgewiesen sind und versendete Abholbestätigungen an die Berufungswerberin, die die Berufungswerberin jedoch nicht bestätigte. X2 zahlte die ihrer Ansicht nach fälschlicherweise ausgewiesene Umsatzsteuer der Berufungswerberin nicht zurück. Die Berufungswerberin erachtete die Änderung der Rechnungen durch X2 als gesetzlich nicht gedeckt und nahm keine Vorsteuerberichtigung vor.

In der bereits oben angeführten Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer für 2008 vom 26. Jänner 2011 änderte das Finanzamt die von der Berufungswerberin (ua. aus den Lieferungen von X2) geltend gemachten Vorsteuern nicht ab.

In der Folge befasste sich der Rechnungshof mit dieser Angelegenheit. Nach Ergehen eines diesbezüglichen Berichtes nahm das Finanzamt eine Prüfung vor, hob im Anschluss daran den Bescheid vom 26. Jänner 2011 gem. § 299 BAO auf, erließ am 5. Jänner 2012 eine neue Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer für 2008, in der der Vorsteuerabzug aus den Lieferungen von X2 an die Berufungswerberin nicht anerkannt wurde und begründete dies wie folgt:

"Die Berufungswerberin hat von der österreichischen Zweigniederlassung der XY-GmbH (kurz: X2) Mineralölprodukte geliefert bekommen. X2 wurde ihrerseits von der X1 mit Mineralölprodukten ua. aus der deutschen Raffinerie Neustadt sowie München und Augsburg beliefert.

Die Mineralöllieferungen fanden lt. Rechnungswesen der Berufungswerberin im Zeitraum April 2007 bis Oktober 2007 (WJ 2008) statt. Die Abwicklung der Geschäfte erfolgte folgendermaßen:

Die Berufungswerberin bestellte bei X2 die gewünschte Menge Mineralöl und leistete eine Akontozahlung. Da die tatsächlich bezogene Menge erst nach der Lieferung exakt festgestellt werden konnte, wurde die endgültige Abrechnung erst nach der Lieferung vorgenommen. X2 bestellte die Mineralöle bei X1 und hatte ebenfalls eine Akontozahlung über die gewünschte Menge zu leisten. Nach Eingang der Zahlung bei X1 erhielt X2 eine Abholnummer und einen von X1 bestätigten Abholausweis, welche zum Bezug der Mineralöle in den entsprechenden Lagern berechtigte. X2 leitete sodann diese Unterlagen zur Abholung an die Berufungswerberin weiter.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin vertritt die Ansicht, dass es auf Grund des Kaufvertrages zwischen X1 und X2 als vereinbart galt, dass X2 die Ware in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes nach Österreich verbringt. X2 könne dieser Verpflichtung entweder selbst nachkommen oder ihrerseits einen Frachtführer oder auch einen Dritten beauftragen den Transport der Ware nach Österreich durchzuführen und verweist dazu auf die Sachverhaltsdarstellung der Rechtsabteilung der X1 vom 7.12.2007.

Die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Lieferungen erfolgte bisher folgendermaßen: Die Lieferungen von X1 an X2 wurden als bewegte Lieferungen und somit in Deutschland als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Die nachfolgenden Lieferungen von X2 an Berufungswerberin wurden als in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen angesehen. Die Rechnungslegung durch X2 an Berufungswerberin erfolgte daher mit

Umsatzsteuer. In der Folge machte die Berufungswerberin für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 aus den Rechnungen der X2 Vorsteuern in Höhe von 5.857.360,95 € geltend.

Mit Schreiben vom November 2007 forderte X2 die Berufungswerberin mittels sogenannter „Sammelberichtigung“ zur Rechnungs- und Vorsteuerkorrektur auf. Begründet wurde dieses Begehren damit, dass die Lieferungen von X2 an die Berufungswerberin als in Österreich nicht steuerbare innergemeinschaftliche Lieferungen zu qualifizieren seien.

Nach Ansicht der Berufungswerberin würden die gesetzlichen Voraussetzungen für eine derartige Rechnungskorrektur nicht vorliegen und wurden die Rechnungsberichtigungen von der Berufungswerberin nicht akzeptiert und keine Vorsteuerkorrektur vorgenommen.

Im Umsatzsteuerbescheid vom 26. Jänner 2011 sind daher aus diesem Titel Vorsteuern in Höhe von 5.857.360,95 € enthalten.

Im Zuge einer Außenprüfung wurde, übereinstimmend mit dem eigenen Vorbringen, anhand von Fakturen, auf denen das Kfz-Kennzeichen des abholenden Tankwagens ersichtlich ist, festgestellt, dass die Berufungswerberin den Transport der Mineralöle entweder durch eigene Tankwagen durchgeführt hat oder einen Frachtführer damit beauftragt hat.

Dies ergibt sich unter anderem auch aus dem Gerichtsakt des LG Wels (26 Cg 55/09) über den Zivilprozess zwischen X1 und Berufungswerberin. Hier wurde in einem vorbereitenden Schriftsatz des Rechtsvertreters der Berufungswerberin klargestellt, dass alle vorliegenden steuerlichen Expertisen (Leitner & Leitner vom 16. Oktober 2007, PWC vom 26. Jänner 2011) es als rechtlich unbestritten ansehen, dass die Lieferungen von X2 an Berufungswerberin eine nicht steuerbare Auslandslieferung darstellen und dass X2 die Umsatzsteuer unrichtigerweise in Rechnung gestellt habe.

Im Schreiben vom 14. Dezember 2010 hält die Steuerberatungskanzlei PWC-Wien (Steuerberaterin von X1) fest, dass festgestellt worden sei, dass die Kunden der X2 bzw. eventuell deren weiter Kunden den Transport organisiert hätten, und daher von X1 eine Rechnung mit 19% deutscher Umsatzsteuer an X2 auszustellen gewesen wäre.

X1 hat dies dem zuständigen Finanzamt München II im Mai 2009 mitgeteilt. Das Finanzamt München hat den Sachverhalt geprüft und die Umsatzsteuer auf die Lieferungen aus 2007 festgesetzt.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt beim vorliegenden Sachverhalt ein Reihengeschäft vor, bei dem mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Geschäfte abschließen und diese Geschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden.

Nach herrschender Ansicht (EuGH C-245/04 EMAG vom 6.4.2006) kann nur für einen Umsatz in der Reihe der Lieferort nach § 3 Abs. 8 UStG bestimmt werden.

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt (§ 3 Abs. 8 UStG). Dieser Umsatz wird als bewegte Lieferung bezeichnet. Diese Lieferung ist dort steuerbar, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Alle der bewegten Lieferung vorgelagerten Lieferungen werden ebenfalls an dem Ort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Alle Lieferungen nach der bewegten Lieferung werden dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet.

Holt der letzte Abnehmer in der Reihe den Liefergegenstand ab, ist die bewegte Lieferung seinem unmittelbaren Vorlieferanten zuzurechnen. Diese ist dort steuerbar, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Im Falle der Versendung ist für Zwecke der Bestimmung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft relevant, wer den Transportauftrag erteilt hat.

Der Argumentation des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin (unter Hinweis auf die Sachverhaltsdarstellung der Rechtsabteilung der X1), dass die bewegte Lieferung zwischen X1 und X2 vorliege, kann aus folgenden Gründen nicht geteilt werden.

Als tatsächlicher Vorgang kann die Verschaffung der Verfügungsmacht nicht durch eine rechtsgeschäftlich vereinbarte Bedingung oder Befristung beeinflusst werden. Die Argumentation geht insofern ins Leere, als ausschließlich an den Inhalt der zwischen X1 und X2 getroffenen Vereinbarung angeknüpft wird. Anzknüpfen ist jedoch an das Verfügungsgeschäft, weshalb es grundsätzlich irrelevant ist, was vereinbart wurde. Weichen die tatsächlichen Vorgänge von den Vereinbarungen ab, ist das Verfügungsgeschäft maßgeblich. Dass zwischen X1 und X2 etwas anderes vereinbart wurde (Abholung durch X2) und sich X2 insoweit gegenüber X1 „vertragswidrig“ verhalten hat, hat für die bei der Beurteilung des Leistungsortes anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise keine Bedeutung.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist die Lieferung von X2 an die Berufungswerberin die bewegte Lieferung. Die Warenbewegung hat von Deutschland nach Österreich stattgefunden und ist daher in Deutschland steuerbar und, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, steuerfrei (innergemeinschaftliche Lieferung).

Die EuGH-Vorabentscheidung Euro Tyre C-430/09 ist auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar. Bei Euro Tyre hat der mittlere Unternehmer in der Reihe abgeholt. Beim gegenständlichen Sachverhalt hat jedoch der Letzte in der Reihe (=Berufungswerberin) abgeholt bzw. hat Berufungswerberin einen Frächter mit der Abholung in Deutschland beauftragt.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin hat ein Gutachten von Tumpel/Aigner/Kofler/Kofler vorgelegt. Die Schlüsse, die in diesem Gutachten in Auslegung der EuGH-Vorabentscheidung Euro Tyre gezogen werden, werden vom Finanzamt nicht geteilt.

Eine Zustimmung des Rechnungsempfängers zur Berichtigung einer Rechnung ist ebenso wenig notwendig wie die Zustimmung zur Rechnungsausstellung selbst. Eine vorgenommene Rechnungsberichtigung entfaltet mit Zugang Rechtswirksamkeit. Der Rechnungsempfänger verfügt dann über keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung mehr. Bei Uneinigkeit zwischen Rechnungsersteller und Rechnungsempfänger über die Ausstellung einer Rechnung bzw. deren Inhalt sind die Zivilgerichte anzurufen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 11 Anm. 84/1). Abgesehen von der Rechnungsberichtigung steht aus der Rechnung X2 schon grundsätzlich kein Vorsteuerabzug zu, da der Umsatz X2 an Berufungswerberin in Österreich nicht steuerbar ist.

Dass die X1 keine Kenntnis darüber hatte, wer im einzelnen Geschäftsfall konkret Kunde der X2 war, wurde nicht bestritten. Dieser Umstand hat aber für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Reihengeschäfts keinerlei Bedeutung.

Auf Grund des eigenen Vorbringens der Berufungswerberin sowie weiterer Sachverhaltsfeststellungen steht fest, dass der Transport des Mineralöls von der Berufungswerberin selbst durchgeführt oder von dieser beauftragt wurde. Das Fehlen von Berufungswerberin unterfertigten Abholbestätigungen ist daher nicht entscheidend.

Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Laut VwGH 10.12.1985, 84/14/0007 kommen auch Gerichtsakten als Beweismittel in Betracht. Die aus den Akten des Verfahrens zwischen X1 und Berufungswerberin vor dem LG Wels gewonnenen Erkenntnisse sind daher im gegenständlichen Verfahren verwertbar.

Zeugen sollen im Verfahren über wahrgenommene Tatsachen eine Aussage machen. Dr. Tumpel wurde erst nachträglich eingeschaltet und beschränkte sich seine Tätigkeit auf die Erstellung eines Rechtsgutachtens zur umsatzsteuerlichen Beurteilung des Reihengeschäfts.

Der Rechnungshofbericht ist das Ergebnis der Überprüfung der Verwaltungsakten. Hinsichtlich des Sachverhalts kann der Prüfer des Rechnungshofes daher kein weitergehendes Wissen besitzen als den ha. Verwaltungsakten zu entnehmen ist. Auf die Vernehmung der beantragten Zeugen konnte daher verzichtet werden.

Die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von 5.857.360,95 € ist somit nicht anzuerkennen, da der Ort der Lieferung nicht in Österreich liegt (nicht steuerbarer Umsatz) und X2 richtigerweise im November 2007 ihre Rechnungen berichtigt hat."

In dem (als Berufung bezeichneten) Vorlageantrag wird zunächst darauf hingewiesen, dass X1 nach deren eigener Aussage keine Information darüber gehabt habe, wer die Abnehmer von X2 waren und ob es im Zeitpunkt der Bestellung durch X2 bereits weitere Abnehmer gab. X2 habe kein Interesse daran gehabt, deren Abnehmer offenzulegen, weil ansonsten die Gefahr bestanden hätte, dass diese direkt von X1 angesprochen worden wären.

Die Berufungswerberin habe unter Vorlage der von X2 ausgestellten und an die Berufungswerberin weitergeleiteten Abholnummern und Abholausweise die Treibstoffe mit ihren LKW's abgeholt und nach Österreich transportiert. Die Berufungswerberin habe daher die Treibstoffe im Auftrag von X2 und für X2 transportiert.

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung durch alle beteiligten Unternehmer sei zunächst dergestalt erfolgt, dass vom Vorliegen eines Reihengeschäftes ausgegangen wurde. Die Lieferungen von X1 an X2 seien als in Deutschland steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt und die Lieferung von X2 an die Berufungswerber übereinstimmend zunächst als im Inland erfolgt beurteilt und mit 20% österreichischer Umsatzsteuer verrechnet worden. Diese Vorgangsweise bzw. umsatzsteuerrechtliche Beurteilung habe dem damaligen, über viele Jahre geübten Branchenusus entsprochen.

Das Finanzamt habe (jedoch) bei X2 Umsatzsteuergutschriften verbucht und diese teilweise ausbezahlt. X2 sei mittlerweile insolvent und habe bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens die von ihren Kunden erhaltenen Umsatzsteuern nicht an diese rückvergütet. Das Bundesministerium für Finanzen habe sich in einem Schreiben an das Finanzamt der Ansicht der Berufungswerberin, dass bei ihr keine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei, angeschlossen.

In rechtlicher Hinsicht wird ausgeführt, dass den im Zuge des Zivilprozesses beim LG Wels (26 Cg 55/09) erfolgten umsatzsteuerrechtlichen Beurteilungen sowie den im Widerspruch zur Stellungnahme des Vorstandes von X1 stehenden Aussagen des steuerlichen Vertreters von X1 keine Beweiskraft zukomme. Ebenso wenig komme der rechtlichen Beurteilung durch das deutsche Finanzamt Beweiskraft für das laufende Verfahren zu.

Weder die MwStSys-RL noch das UStG 1994 enthalten Sonderregelungen betreffend das Reihengeschäft. Lieferungen in der Reihe seien daher nach den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Regeln zu beurteilen, finden zeitlich hintereinander statt und der Zeitpunkt und der Ort der Lieferungen sei für jede Lieferung gesondert zu bestimmen (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0107). Nach der Rechtsprechung des EuGH's und der hA sei dabei nur

eine Lieferung als bewegte Lieferung anzusehen (EuGH 6.4.2006; EMAG, C-245/04, Rn 45), für die sich der Lieferort nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 bestimme. Für alle anderen Lieferungen bestimme sich der Lieferort nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 (Bürgler in Berger, § 3 Rz 222; Kolacny/Caganek³, § 3 Rz 15; Ruppe/Achatz⁴, UStG4, § 3 Rz 53ff; Scheiner/Kolacny/Caganek, § 3 Abs. 2 Rz 13).

Befördert oder versendet der Erste in der Reihe, sei seine Lieferung die bewegte, befördert oder versendet hingegen der Letzte in der Reihe, sei die Lieferung an ihn die bewegte.

Befördert oder versendet hingegen der Mittlere in der Reihe, so habe der EuGH im Urteil vom 16.12.2010, Euro Tyre, C-430/09, ausgesprochen, dass die Absichten zu berücksichtigen seien, die der Erwerber zum Zeitpunkt des Erwerbes hatte, sofern diese durch objektive Gesichtspunkte gestützt werden. Habe der Ersterwerber die Absicht bekundet, die Waren in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern und sei er mit der von diesem anderen Mitgliedstaat zugewiesenen UID-Nummer aufgetreten, könne der Erstverkäufer davon ausgehen, dass die von ihm getätigten Umsätze innergemeinschaftliche Lieferungen darstellen (Rn 34 und 35).

Gleiches gelte (nach den Rn 35ff des Urteils Euro Tyre) auch dann, wenn zwar die Verschaffung der Verfügungsmacht an den Abnehmer mit Beginn der Versendung (Beförderung) erfolgt, der Abholende aber seinen Lieferanten davon nicht in Kenntnis setzt, denn diesfalls müsse der Lieferant davon ausgehen, dass die Verfügungsmacht erst im Bestimmungsmitgliedstaat an den Zweiterwerber übertragen wird. Die Tatsache, dass ein Zweiterwerber an der Beförderung beteiligt ist, lasse nicht den Schluss zu, dass die Beförderung der zweiten Lieferung zuzurechnen sei.

Im konkreten Fall habe X2 der X1 keine Information darüber erteilt, ob X2 zum Zeitpunkt der Lieferung die Waren bereits an weitere Abnehmer verkauft hatte bzw. wer die Abnehmer von X2 waren. X2 habe gegenüber X1 die Absicht bekundet, die Ware in einen anderen Mitgliedstaat (Österreich) zu befördern und X2 sei mit ihrer österreichischen UID-Nummer aufgetreten. Nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH's sei daher die innergemeinschaftliche Beförderung der Lieferung von X1 an X2 zuzurechnen. Nur wenn X2 als den Transport veranlassende Abnehmerin der X1 bekanntgegeben hätte, dass X2 der Berufungswerberin bereits die Verfügungsmacht verschafft hat, wäre die Lieferung an X2 eine im Abgangsstaat steuerpflichtige Inlandslieferung und die innergemeinschaftliche Lieferung als von X2 ausgeführt zu qualifizieren.

Die Lieferungen von X2 an die Berufungswerberin seien somit zutreffend zunächst als nach den deutschen umsatzsteuerlichen Vorschriften steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (vorbehaltlich der dortigen weiteren Voraussetzungen) behandelt worden. Die anschließende Lieferung von X2 an die Berufungswerberin sei daher als der Warenbewegung

nachfolgende ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 zu qualifizieren, die in Österreich mit 20% umsatzsteuerpflichtig sei.

Daran ändere auch nichts, dass X2 berechtigt war, die Abholnummern und die Abholausweise weiterzugeben, weil für X1 nicht ersichtlich war, ob die Abholung durch X2 selbst, einen Abnehmer von X2 oder einen von X2 beauftragten Spediteur erfolgte.

Auch der Umstand, dass die Gegenstände nicht zur Adresse von X2 befördert wurden, lasse nicht darauf schließen, dass die Beförderung im Rahmen der ersten Lieferung (X1 an X2) durchgeführt wurde, weil die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung lediglich voraussetze, dass die Beförderung in einem anderen Mitgliedstaat endet (siehe Rn 38ff des Urteils Euro Tyre).

Die Berufungswerberin hat die zunächst von X2 in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zusammen mit dem Kaufpreis an X2 gezahlt und habe diese Umsatzsteuer zu Recht als Vorsteuer abgezogen. Das Umsatzsteuergesetz enthalte keine Anhaltspunkte dafür, dass es zulässig wäre, eine dem Leistungsempfänger zugeleitete formell und materiell zutreffende Rechnung durch Stornierung des Umsatzsteuerausweises seiner Wirkung zu berauben (siehe Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11 Tz 41/5, mwH).

Der Bescheid leide auch an einem Verfahrensmangel, weil der beantragte Zeuge K nicht darüber befragt wurde, ob X1 Informationen über den jeweiligen Abnehmer von X2 hatte oder nicht. Überdies sei auf das von der Berufungswerberin vorgelegte Gutachten von Aigner/Kofler/Kofler/Tumpel nicht eingegangen worden.

Abschließend äußerte die Berufungswerberin noch verfassungsrechtliche Bedenken, weil dem Umsatzsteuergesetz selbst nicht eindeutig zu entnehmen sei, woran die bewegte und woran die ruhende Lieferung zu erkennen ist.

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus:

"In der Berufung wird ausgeführt, der Rechnungshof habe in seinem Bericht kritisiert, dass das zuständige Finanzamt die Lieferung der X2 an die Berufungswerberin (nachfolgend: Bw) als steuerbefreit behandelt habe, obwohl der zentrale Nachweis für die Steuerbefreiung, nämlich die Abholbestätigung des Kunden, dem Finanzamt nicht vorgelegen habe. Diese Feststellung des Rechnungshofes ist nicht richtig. Das Finanzamt hat die Lieferungen der X2 an die Bw als nicht steuerbar beurteilt. Über die Steuerfreiheit der Lieferungen der X2 an ihre Abnehmer konnte das Finanzamt Linz mangels Zuständigkeit gar nicht absprechen, da diese Lieferungen in Deutschland ausgeführt wurden. Hinsichtlich der Frage, wo die Lieferungen der X2 stattgefunden haben, ist das (Nicht)Vorliegen einer Abholbestätigung ein Beweismittel, das wie jedes andere Beweismittel zu würdigen ist.

Es ist unzutreffend, dass auf das Gutachten vom 27.10.2011 nicht eingegangen wurde. Sowohl auf das Urteil des EuGH in der Rs Euro Tyre, das einen zentralen Bestandteil des Gutachtens bildet, wie auch auf die Frage der Rechnungsberichtigung wurde in der Begründung des Bescheides eingegangen.

Ebenso unrichtig ist die Behauptung in der Berufung, dass auf den Umstand, dass X1 nicht gewusst habe, an wen X2 die Treibstoffe weiterverkauft habe, nicht eingegangen worden sei. Aus dem Bescheid ergibt sich eindeutig, dass diese Tatsache seitens der Behörde zugestanden wird, für die Feststellung des Lieferortes jedoch als unbeachtlich beurteilt wurde.

Der Zeuge K wurde zum Beweis dafür beantragt, dass X1 im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses keine Informationen über den jeweiligen Abnehmer der X2 hatte. Nachdem dieser Umstand außer Streit stand konnte die Einvernahme dieses Zeugen unterbleiben. Der behauptete wesentliche Verfahrensmangel liegt daher nicht vor.

In der Berufung wird nunmehr erstmals ein Auftragsverhältnis zwischen X2 und der Bw dahingehend behauptet, dass die Bw von X2 beauftragt worden wäre mit ihren LKW das Mineralöl von Deutschland nach Österreich zu transportieren. Nachweise für diese Behauptung wurden nicht vorgelegt. Nur aus der Weitergabe der Abholnummern und Abholausweise an die Bw kann kein Auftrag der X2 an die Bw das Mineralöl im Namen und auf Rechnung der X2 nach Österreich zu transportieren abgeleitet werden. Das gegenständliche Vorbringen steht sowohl mit den Feststellungen im Zuge der Prüfung als auch mit dem bisherigen Vorbringen der Bw in Widerspruch. Beispielhaft angeführt sei hier eine E-Mail des steuerlichen Vertreters der Bw vom 18.2.2008, mit der dem Finanzamt Linz ein als Aktennotiz zum Thema „X2 – Abwicklung der Liefergeschäfte mit X1“ bezeichnetes Dokument übermittelt wurde. Auf Seite 1 wird im 2. Absatz folgendes ausgeführt: „X2 leitet diesen Code an seine Abnehmer weiter; diese holen idF den Treibstoff bei den Lieferanten entweder selbst ab oder beauftragen ihrerseits einen Spediteur.“ Weder haben die Ermittlungen im Zuge der Prüfung Hinweise auf eine Beauftragung der Bw durch X2 ergeben, noch wurde eine derartige Beauftragung von der Bw bisher behauptet. Bei der von der Bw nunmehr behaupteten Beauftragung wäre es zudem unverständlich, dass X2 im Jahr 2007 Abholbestätigungen (Anmerkung: an die Berufungswerberin) versendet hat. Auch soweit der Transport nicht von der Bw selbst, sondern von Drittfirmen durchgeführt wurde, konnte in keinem Fall eine Beauftragung durch X2, wohl aber durch die Bw festgestellt werden.

In der Berufung werden die Grundsätze der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel betont. Warum im Lichte dieser Grundsätze die aus den Gerichtsakten gewonnenen Erkenntnisse irrelevant sein sollen, ist daher nicht nachvollziehbar. Die Bw pocht vehement darauf, dass das von ihr vorgelegte Gutachten als Beweismittel zu berücksichtigen sei, spricht andererseits aber den im Gerichtsverfahren zum selben Sachverhalt abgegebenen steuerlichen Expertisen jede Beweiskraft ab.

Entgegen der Ansicht der Bw sind die den Rs EMAG und Euro Tyre zugrundeliegenden Sachverhalte und der verfahrensgegenständliche Sachverhalt nicht vergleichbar. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.6.2007, 2006/14/0107 ausgesprochen, dass der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs vom mittleren Unternehmer (Zwischenerwerber) erfüllt werde, wenn er die Liefergegenstände beim ersten Unternehmer (Erstverkäufer) abholt und in Ausführung des Liefergeschäftes an den letzten Abnehmer befördert oder versendet. Genau dieser Sachverhalt liegt im verfahrensgegenständlichen Fall nicht vor. Gegenständlich wurden das Mineralöl weder durch X2 selbst noch im Auftrag von X2 abgeholt. Die Abholung erfolgte durch die Bw selbst im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bzw. wurden Drittfirmen von der Bw mit der Abholung beauftragt.

Dem Gutachten vom 27.10.2011 liegt ein aktenwidriger Sachverhalt zu Grunde. Es kommt zum Ergebnis, dass die innergemeinschaftliche Beförderung nur der ersten Lieferung (X1 an X2) zugerechnet werden könne, und nur wenn X2 als den Transport veranlassende Abnehmerin seinem Lieferanten (X1) bekannt gegeben hätte, dass X2 ihrem Abnehmer (Bw) bereits die Verfügungsmacht verschafft hätte, die innergemeinschaftliche Lieferung als von X2 ausgeführt zu qualifizieren wäre. Wie das Prüfungsverfahren ergeben hat, hatte X2 mit dem Transport des Mineralöls von Deutschland nach Österreich nichts zu tun. X2 hat den Transport weder veranlasst noch sonst in irgendeiner Weise daran mitgewirkt. Der Transport des Mineralöls wurde von der Bw selbst durchgeführt oder von dieser beauftragt.

Die Bw war als Zweiterwerberin an der Beförderung nicht bloß beteiligt, sondern ausschließlich allein dafür verantwortlich. Auf Seite 5 des Gutachtens (vorletzter Absatz) wird, unter Hinweis auf Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Rz 53ff, ausgeführt, dass bei Veranlassung der Beförderung oder Versendung durch den letzten Abnehmer in einer Reihe die Lieferung seines Lieferanten an ihn die bewegte Lieferung sei, sich diese Zuordnung bereits aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 8 UStG ergäbe und der herrschenden Auffassung sowie der Auffassung der Finanzverwaltung entspräche.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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, als Vorsteuer abziehen. Da die Lieferungen von X2 an die Bw im Ausland erfolgten, stand der Bw schon aus diesem Grund der Vorsteuerabzug nicht zu.

Die zivilrechtlichen Grundsätze zum Streckengeschäft sind nicht auf die Umsatzsteuer anwendbar. Der Lieferbegriff des § 1 UStG 1994 ist ein spezifisch umsatzsteuerlicher Begriff, sein Inhalt ist allein aus dem Umsatzsteuerrecht zu ermitteln. Das Wesen der Lieferung besteht in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand. 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 den Gegenstand faktisch zu verfügen. Der Inhalt dieser Verfügungsberechtigung wird vom Gesetz nicht näher erläutert. Das UStG verwendet (offenbar bewusst) keine zivilrechtliche Terminologie, verlangt insbesondere nicht Eigentum oder Eigentumsübertragung, sondern spricht von Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff. (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 31f).

.....

Das BMF vertrat im Jahr 2008 in einem internen Schreiben an das Finanzamt - entgegen der Ansicht des zuständigen Finanzamtes - die Auffassung, dass die Abholung durch die Bw nicht eindeutig nachgewiesen werden konnte. Diese Nachweise konnten nunmehr im Zuge der Betriebsprüfung erbracht werden, sodass der Bescheid abzuändern war."

Die vom Referenten angeforderten Nachweise darüber, dass die Berufungswerberin von X2 beauftragt worden sei, den Transport für X2 durchzuführen, konnte die Berufungswerberin nicht erbringen.

Über die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2008 wurde erwogen:

1. PKW-Auslandsleasing:

Wie in der Berufung zutreffend dargelegt hat eine Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 (ab 2004 § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994) nicht zu erfolgen (siehe auch UFS vom 10.4.2009, RV/0669/-L/07).

Allerdings sind ab 2004 einige der mit Vorsteuerabzugsberechtigung geleasteten Fahrzeuge auch privat verwendet worden. Die Mitteilung der Berufungswerberin, dass dies im Ausmaß von 10% der Fall war, ist glaubhaft.

Wie vom Referenten in SWK 19/2011, S 737, dargelegt ist aus dem Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2010, 2009/15/0121, zu schließen, dass eine ab 2004 erfolgte private Verwendung von im Ausland mit Vorsteuerabzugsberechtigung geleasteten Fahrzeugen eine fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 darstellt. Die auf die private Verwendung entfallenden Kosten (§ 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994) sind daher in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen. Gegen die von der Berufungswerberin bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen bestehen keine Bedenken.

Der Bescheid war daher entsprechend abzuändern.

2. Aufwendungen für Werbegeschenke:

Die für diese Aufwendungen anerkannten Vorsteuern stehen unstrittig nicht zu. Das Begehren, diese Vorsteuern anerkannt zu belassen, wurde zurückgezogen. Der Bescheid war daher entsprechend abzuändern.

3. Treibstofflieferungen:

Sachverhaltsmäßig ist Folgendes unstrittig: X1 verfügte in diversen deutschen Raffinerien über Produktkontingente und hat Mineralölprodukte an X2 verkauft. Nach Akontierung des jeweiligen Preises hat X2 von X1 Abholnummern und Abholausweise bekommen, die zur Abholung der Produkte berechtigen. X2 hat sich gegenüber X1 verpflichtet, für den Transport der Produkte nach Österreich zu sorgen und ist gegenüber X1 mit ihrer österreichischen UID-Nummer aufgetreten. X2 hat die jeweiligen Abholnummern und die Abholausweise an die Berufungswerberin weitergeleitet, hat aber X1 nicht darüber informiert, ob bzw. an wen sie die Produkte weiterverkauft oder bereits weiterverkauft hat. Obwohl X1 davon ausging, dass X2 als reines Handelsunternehmen die Produkte weiterverkauft, war (daher) für X1 nicht ersichtlich, ob dies bereits geschehen ist oder nicht bzw. an wen weiterverkauft wurde. Für X1 war nur ersichtlich, dass Mineralölprodukte, die von X2 bestellt wurden, abgeholt wurden.

Physisch wurden die Produkte von der Berufungswerberin bzw. von Dritten, die von der Berufungswerberin damit beauftragt wurden, abgeholt. Strittig ist aber, wer den Transport veranlasst hat.

Nach Ansicht der Berufungswerberin sei die Abholung der Treibstoffe von X2 organisiert worden. Dies wird damit begründet, dass die Weiterleitung der jeweiligen Abholnummern und der Abholausweise an die Berufungswerberin als Auftrag von X2 an die Berufungswerberin zu werten sei, die Treibstoffe für X2 nach Österreich zu transportieren. Dafür spreche auch, dass X2 von der Berufungswerberin eine Bestätigung haben wollte, dass die Abholung der Treibstoffe nicht von X2 veranlasst wurde, die Berufungswerberin habe aber eine solche Bestätigung nicht erteilt.

Nach Ansicht des Finanzamtes habe hingegen die Berufungswerberin den Transport veranlasst. Dies wird damit begründet, dass das Vorliegen eines Auftrages von X2 an die Berufungswerberin, die Treibstoffe von Deutschland nach Österreich zu transportieren, erstmals in der Berufung (gemeint wohl: im Vorlageantrag) behauptet wird, Nachweise für die Behauptung jedoch nicht erbracht wurden. Nur aus der Weiterleitung der Abholnummern und der Abholausweise sei nicht abzuleiten, dass besagter Auftrag erteilt wurde. Der steuerliche Vertreter habe selbst in einem per E-Mail gesendeten Dokument mitgeteilt, dass die Berufungswerberin (nachdem sie die Abholnummer von X2 erhalten hat) die Treibstoffe entweder selbst abholt oder ihrerseits einen Spediteur damit beauftragt. Übereinstimmend mit diesem Vorbringen sei anhand von Fakturen, auf denen das Kfz-Kennzeichen des abholenden Tankwagens ersichtlich ist, festgestellt worden, dass die Berufungswerberin den Transport entweder mittels eigener Tankwägen durchgeführt hat oder einen Frachtführer damit beauftragt hat. Ein Auftrag der X2 an die Berufungswerberin oder an Drittfirmen, den Transport für X2 durchzuführen, sei nicht feststellbar gewesen, wohl aber ein solcher von der Berufungswerberin an Drittfirmen. Hätte das in der Berufung behauptete Auftragsverhältnis bestanden, wäre überdies unverständlich, warum X2 Abholbestätigungen versendet hat.

Die (allerdings ohnehin nicht entscheidungswesentliche) Frage (siehe nachfolgend), wer den Transport veranlasst hat, ist wie folgt zu beantworten:

Wer den Transport physisch durchgeführt hat, lässt nicht darauf schließen, in wessen Auftrag der Transport durchgeführt wurde. Auch die Weiterleitung der Abholnummern und Abholausweise stellt keinen solchen Auftrag dar. Die Weigerung der Berufungswerberin zu bestätigen, dass die Produkte nicht von X2 abgeholt wurden, ist kein Nachweis für das Vorliegen von Transportaufträgen von X2 an die Berufungswerberin. Auch die übrigen vom Finanzamt ins Treffen geführten Argumente sprechen gegen das Vorliegen von Auftragsverhältnissen besagter Art. Letztlich konnte die Berufungswerberin für ihre Sachverhaltsdarstellung keine Nachweise erbringen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Berufungswerberin den Transport veranlasst hat.

X2 hat an die Berufungswerberin Rechnungen mit gesondertem Ausweis der österreichischen Umsatzsteuer gelegt, die Berufungswerberin hat diese Umsatzsteuern als Vorsteuer abgezogen. Das Finanzamt hat zunächst diesen Vorsteuerabzug anerkannt. In der Folge änderte X2 die Rechnungen an die Berufungswerberin dahingehend ab, dass in diesen keine Umsatzsteuern mehr ausgewiesen sind. Das Finanzamt erließ daraufhin die Berufungsvorentscheidung vom 5. Jänner 2012, in der es den Vorsteuerabzug aberkannte. Die Berufungswerberin kann sich den an X2 gezahlten Umsatzsteuerbetrag von X2 nicht mehr holen, weil X2 inzwischen insolvent geworden ist. Die näheren (Hinter)Gründe sind obigen Ausführungen zu entnehmen.

In rechtlicher Hinsicht wurde erwogen:

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter (§ 3 Abs. 8 UStG 1994).

Versenden ist somit befördern lassen durch selbständige Dritte. Obige Begriffe sind nicht eng auszulegen (siehe Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Tz 163). Versenden liegt daher auch dann vor, wenn der Abnehmer seinen Abnehmer mit der Beförderung beauftragt.

Befördert oder versendet weder der Lieferer (X1) noch der Abnehmer (X2), sondern (wie in den gegenständlichen Fällen; siehe oben) der Abnehmer des Abnehmers (die Berufungswerberin), fällt die Lieferung des Ersten in der Reihe (X1) an den Zweiten in der Reihe (X2) nicht unter den Wortlaut des § 3 Abs. 8 UStG 1994. Als den Leistungsort bestimmende Norm kommt daher nur mehr § 3 Abs. 7 UStG 1994 in Betracht, wonach eine Lieferung dort ausgeführt wird, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Die Lieferung des (ersten) Abnehmers an dessen Abnehmer ist hingegen unter § 3 Abs. 8 UStG 1994 zu subsumieren (weil der Abnehmer des Abnehmers befördert oder versendet).

Der Abnehmer des Abnehmers erlangt die tatsächliche Verfügungsmacht dort, von wo er den Gegenstand abholt bzw. abholen lässt. Da die Lieferung des Lieferers an den (ersten) Abnehmer der Lieferung des (ersten) Abnehmers an dessen Abnehmer logischerweise vorausgeht, erlangt der erste Abnehmer die Verfügungsmacht ebenfalls dort, wo der (zweite) Abnehmer die Verfügungsmacht erlangt hat.

Demnach wären weder die Lieferungen von X1 an X2 noch die Lieferungen von X2 an die Berufungswerberin in Österreich ausgeführt. Der in der Berufung begehrte Vorsteuerabzug stünde nicht zu, weil nur im Inland erhaltene Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Allerdings ist Folgendes zu bedenken:

Befördert oder versendet ein Unternehmer die Ware aus dem Ausland ins Inland und stellt ihm sein Lieferant eine Rechnung mit inländischer Umsatzsteuer aus, ist für den befördernden oder versendenden Unternehmer erkennbar, dass ein Reihengeschäft vorliegt. Da bei Abholung durch den Dritten in der Reihe die Lieferung an ihn üblicherweise die innergemeinschaftliche ist, muss der Dritte in der Reihe, sofern er den Vorsteuerabzug

erlangen möchte, in Wahrung seiner Sorgfaltspflichten prüfen, ob sein Lieferant zu Recht die inländische Umsatzsteuer ausgewiesen hat.

Weiß er (als Dritter in der Reihe) aber nicht, wer der Erste in der Reihe ist und wie die Beziehungen zwischen dem Ersten und dem Zweiten in der Reihe gestaltet sind und kann er dies auch nicht ermitteln, weil ihm sein Lieferant (um sich nicht künftiger Geschäfte zu begeben) keine diesbezüglichen Informationen gibt, kann er nur beurteilen, ob es eine Sachverhaltskonstellation gibt, bei der besagter Umsatzsteuerausweis zu Recht erfolgt ist. Ist dies zu bejahen, wird er wohl darauf vertrauen dürfen, dass der Umsatzsteuerausweis zu Recht erfolgt ist. Oder umgekehrt ausgedrückt nur dann, wenn egal wie die Beziehungen zwischen dem Ersten und dem Zweiten in der Reihe gestaltet sein könnten, ein Umsatzsteuerausweis durch den Zweiten in der Reihe aus der Sicht des Dritten in der Reihe jedenfalls zu unterbleiben hat, darf der Dritte in der Reihe die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen.

Der Dritte in der Reihe muss daher zunächst beurteilen, ob die Lieferung des Ersten an den Zweiten in der Reihe eine innergemeinschaftliche Lieferung (die sogenannte bewegte Lieferung) sein könnte.

Aus der Sicht des Dritten in der Reihe könnten nun die Beziehungen zwischen dem Ersten und dem Zweiten in der Reihe so gestaltet sein, dass der Zweite dem Ersten in der Reihe nicht mitgeteilt hat, ob bzw. dass die Ware bereits an einen bestimmten Dritten weiterverkauft ist, dass der Zweite in der Reihe dem Ersten mitgeteilt hat, dass er die Ware in einen anderen Mitgliedstaat verbringt und dass der Zweite in der Reihe mit der vom letztgenannten Mitgliedstaat erteilten UID-Nummer aufgetreten ist. Bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation darf der Erste in der Reihe davon ausgehen, dass seine Lieferung die innergemeinschaftliche ist (vgl. auch Rn 35 und 36 des Urteils Euro Tyre).

Besagtes Urteil ist zwar zu dem Fall ergangen, dass tatsächlich der Zweite in der Reihe befördert oder versendet hat, weil jedoch der Erste in der Reihe bei der geschilderten Sachverhaltskonstellation mangels gegenteiliger Information durch den Zweiten in der Reihe gar nicht erkennen kann, dass ein Reihengeschäft vorliegt und daher auch davon ausgehen muss, dass - obwohl tatsächlich nicht zutreffend - sein Abnehmer befördert oder versendet, muss die Aussage des EuGH's wohl auch für den Fall gelten, dass der Dritte in der Reihe befördert oder versendet. Ob nun tatsächlich der Zweite oder der Dritte in der Reihe den Transport veranlasst hat, spielt daher keine Rolle.

Wer abholt ist daher nicht objektiv, sondern aus der (aus der Sicht des Dritten in der Reihe möglicherweise vorliegenden) Sicht des Ersten in der Reihe zu beurteilen. D.h. der Fall, dass

der Dritte in der Reihe abholt, liegt nur dann vor, wenn dies (aus der Sicht des Dritten in der Reihe) für den Ersten in der Reihe erkennbar ist.

Dies ergibt sich auch aus dem in nachstehenden Bestimmungen normierten Vertrauensschutz:

Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vor, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet und wenn der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist (Art. 7 Abs. 1 UStG 1994, § 6a Abs. 1 dt. UStG).

Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte (Art. 7 Abs. 4 UStG 1994, § 6a Abs. 4 dt. UStG).

Befördert oder versendet der Zweite in der Reihe die Ware, bleibt die Lieferung an ihn auch dann die innergemeinschaftliche, wenn er die Ware bereits weiterverkauft hat. Die Mitteilung des Zweiten an den Ersten in der Reihe, dass er die Ware bereits an einen bestimmten Dritten weiterveräußert hat, könnte jedoch für den Ersten in der Reihe zweifelhaft erscheinen lassen, ob tatsächlich der Zweite in der Reihe befördert oder versendet. Die Aussage des EuGH's, es komme auch darauf an, ob der Zweite dem Ersten in der Reihe nicht mitgeteilt hat, ob bzw. dass die Ware bereits weiterverkauft ist, wird wohl so zu verstehen sein, dass der Erste in der Reihe (so er keine weiteren Nachforschungen anstellt) nur in diesem Fall (der Nichtmitteilung) in seinem Vertrauen geschützt ist.

Die Interpretation des besagten EuGH-Urteils durch den BFH (Urteil vom 11. August 2011, V R 3/10, Rn 18), bereits aufgrund der Mitteilung des Ersterwerbers (des Zweiten in der Reihe) an seinen Lieferer (den Ersten in der Reihe), dass er die Ware schon vor der Beförderung oder Versendung weiterverkauft hat, sei für den Ersterwerber (gemeint wohl: für dessen Lieferer) erkennbar, dass die Beförderung oder Versendung nicht seiner Lieferung zuzurechnen sei, ist zwar zu eng, aber auch der BFH kommt zum Ergebnis, dass der Ersterwerber die Möglichkeit hat, durch Mitteilung oder Verschweigen des Weiterverkaufs die Beförderung oder Versendung der Lieferung an sich oder seiner eigenen Lieferung zuzuordnen. Er verweist dabei auf § 3 Abs. 6 Satz 6 dt. UStG, wonach in dem Fall, dass der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet wird, der zugleich Lieferer ist, die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen ist, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat. Wie bereits oben ausgeführt muss dies wohl auch dann gelten, wenn der (Erst)Lieferer nicht erkennen konnte, dass nicht der Ersterwerber befördert oder versendet und der (Erst)Lieferer daher davon ausgehen musste, dass der Ersterwerber befördert oder versendet.

Die bloße Möglichkeit oder die Vermutung des Ersten in der Reihe, dass sein Abnehmer die Ware schon weiterverkauft und der Abnehmer seines Abnehmers die Ware abgeholt haben könnte, stellt aber noch keinen ausreichenden Grund dar, denn Vertrauensschutz zu versagen.

Bei der geschilderten Sachverhaltskonstellation ist daher die Lieferung des Ersten an den Zweiten in der Reihe die innergemeinschaftliche. In Rn 24 des Urteils Euro Tyre hat der EuGH (unter Hinweis auf Rn 50 des Urteils vom 6. April 2006, EMAG, C-245/04) ausgesprochen, dass sich der Ort einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachgelagerter Lieferung im Ankunftsmitgliedstaat befindet. Es trifft daher nicht zu, dass die Lieferung an den abholenden Dritten stets als die innergemeinschaftliche zu beurteilen ist.

Wäre (nur) dem Ersten in der Reihe der Vertrauensschutz zu gewähren, wäre aber wegen tatsächlicher Beförderung oder Versendung durch den Dritten in der Reihe auch die Lieferung des Zweiten in der Reihe als die innergemeinschaftliche zu beurteilen, lägen zwei innergemeinschaftliche Lieferungen vor. Dies kann jedoch nach den angeführten Urteilen des EuGH's nicht sein.

Aus der Sicht des Dritten in der Reihe ist daher eine Sachverhaltskonstellation möglich, bei der der Zweite in der Reihe seine Lieferung an den Dritten in der Reihe als im Ankunftsmitgliedstaat ausgeführt beurteilen darf. Somit darf der Dritte in der Reihe darauf vertrauen, dass der Zweite in der Reihe zu Recht die Umsatzsteuer des Ankunftsmitgliedstaates ausgewiesen hat.

In diese Richtung geht auch das bereits oben angeführte Urteil des BFH vom 11. August 2011, V R 3/10. Darin kommt er in Rn 29 zur Ansicht, dass es selbst wenn die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 dt. UStG (entspricht Art. 7 Abs. 1 UStG 1994) nicht vorlägen, nach dem EuGH-Urteil Euro Tyre nicht zulässig ist, sogenannte ruhende Lieferungen (im konkreten Fall die Lieferung von X2 an die Berufungswerberin) von der Gewährung des Vertrauensschutzes nach § 6a Abs. 4 Satz 1 dt. UStG (entspricht Art. 7 Abs. 4 UStG 1994) auszunehmen.

Auch der OGH hat im Urteil vom 21. Jänner 1993, 13 Os 67/91-39, ausgesprochen, dass der Vertrauensgrundsatz nicht nur im Straßenverkehr, sondern ebenso im arbeitsteiligen Wirtschaftsleben gilt. Nur dann, wenn die objektive Sorgfaltswidrigkeit des Verhaltens eines anderen bereits eindeutig erkennbar oder doch konkret indiziert ist, darf auf die Sorgfaltsmäßigkeit nicht mehr vertraut werden.

Auf einen einfachen Nenner gebracht bedeutet dies, dass der Abnehmer auf die Richtigkeit der von seinem Lieferanten ausgestellten Rechnung vertrauen darf, sofern diese Rechnung aus der Sicht des Abnehmers richtig sein könnte. Dies ist dann der Fall, wenn die Beziehungen

zwischen seinem Lieferanten und dessen Lieferanten aus der eingeschränkten Sicht des Abnehmers so gestaltet sein könnten, dass sein Lieferant besagte Rechnung ausstellen durfte.

Auf den konkreten Fall angewendet bedeutet dies:

Die Berufungswerberin hat die Produkte in Deutschland abgeholt, bekam aber von X2 Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer. Sie konnte daher zwar erkennen, dass es sich um Reihengeschäfte handelt (siehe oben), sie konnte aber damals nicht wissen, wer X1 ist, was X2 der X1 tatsächlich mitgeteilt hat, unter welcher UID-Nummer X2 tatsächlich gegenüber X1 aufgetreten ist und wie das für X1 zuständige Finanzamt die Lieferung von X1 beurteilen wird. Aus der damaligen Sicht der Berufungswerberin konnte X1 auch nicht erkennen, dass die Berufungswerberin den Transport veranlasst hat, weil die Produkte bloß unter Vorlage des von X1 ausgestellten Abholausweises und der Abholnummer abgeholt wurden. Die Berufungswerberin hatte auch keinen Grund zur Annahme, dass X1 Zweifel an der Vollständigkeit und/oder Richtigkeit der ihr möglicherweise von X2 erteilten Informationen haben musste.

Aus der damaligen Sicht der Berufungswerberin war demnach zumindest eine Sachverhaltskonstellation möglich, bei der die (unbekannte) X1 die Lieferung an X2 zutreffend als innergemeinschaftliche beurteilt haben könnte. Damit könnte aus der Sicht der Berufungswerberin die (zunächst) von X2 vorgenommene Beurteilung der Lieferung an die Berufungswerberin als im Inland ausgeführt zutreffend sein.

Daran ändert auch nichts, dass das EuGH-Urteil Euro Tyre zum damaligen Zeitpunkt noch nicht erlassen war, weil Urteile keine rechtsbegründende, sondern bloß rechtserläuternde Wirkung haben und eine zutreffende rechtliche Beurteilung nicht nur jederzeit zulässig, sondern sogar geboten ist.

Nach den Berufungsausführungen habe die Beurteilung der ersten Lieferung als innergemeinschaftliche und die Beurteilung der zweiten Lieferung als inländische und Inrechnungstellung der inländischen (österreichischen) Umsatzsteuer dem damaligen über viele Jahre geübten Branchenusus entsprochen. Das Finanzamt ist diesen Ausführungen nicht entgegengetreten. Für das Zutreffen dieser Berufungsausführungen spricht auch die Sachverhaltsschilderung von X1 vom 7.12.2007, nach der aus der Sicht von X1 nicht ohne weiteres von einem Streckengeschäft gesprochen werden konnte.

Der Berufungswerberin steht daher der Vertrauensschutz zu.

Die Berufungswerberin hat somit zu Recht die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen. Dies unabhängig davon, welche Rechnungen X1 an X2 tatsächlich gelegt hat, ob die Lieferungen von X1 an X2 als innergemeinschaftliche zu beurteilen sind

oder nicht, ob allenfalls X1 den Vertrauensschutz genießt oder nicht, wie das für X1 zuständige Finanzamt die Lieferungen von X1 an X2 (letztlich) beurteilt und ob X2 zu Recht oder zu Unrecht Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer gelegt hat.

Somit bleibt zu beurteilen, welche Wirkung die nachträgliche Streichung des Umsatzsteuer- ausweises durch X2 hat.

Durfte (wie gegenständlich) der Abnehmer auf die Richtigkeit der von seinem Lieferanten ausgestellten Rechnung vertrauen, entfaltet eine spätere Änderung der Rechnung für den (gegenständlich vorliegenden) Fall, dass sich der Abnehmer die von ihm (zunächst) berechtigt als Vorsteuer abgezogene Umsatzsteuer von seinem Lieferanten (wegen dessen Insolvenz) nicht mehr zurückholen kann, selbst dann keine Auswirkung auf den Abnehmer, wenn diese Änderung rechtlich zutreffend wäre (vgl. EuGH vom 15.3.2007, Reemtsma, C-35/05, und Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11 Tz 137 und § 12 Tz 97).

Der Ansicht des Finanzamtes, eine vorgenommene Rechnungsberichtigung entfalte mit Zugang (an den Abnehmer) Rechtswirksamkeit und bei Uneinigkeit zwischen Rechnungs- aussteller und Rechnungsempfänger seien die Zivilgerichte anzurufen, ist daher nicht beizupflichten.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Obzwar (wegen des der Berufungswerberin zustehenden Vertrauensschutzes) nicht berufsentscheidend wird zur "objektiven" Rechtslage angemerkt:

Ort der Lieferung:

Durfte (nach obigen Ausführungen) der Erste in der Reihe seine Lieferung als die innergemeinschaftliche beurteilen, obwohl (dem Zweiten in der Reihe zwangsläufig bekannt) tatsächlich der Dritte in der Reihe abholt (befördert oder versendet), darf der Zweite in der Reihe nicht bloß seine Lieferung als im Ankunftsmitgliedstaat ausgeführt beurteilen. Vielmehr ist letztgenannte Lieferung zwingend als im Ankunftsmitgliedstaat ausgeführt zu beurteilen.

Rechnungsberichtigung:

Unter Berücksichtigung des konkreten Sachverhaltes und der obigen rechtlichen Ausführungen ist die Lieferung von X1 an X2 nicht bloß möglicherweise als innergemeinschaftliche und die Lieferung von X2 an die Berufungswerberin ist nicht bloß möglicherweise als im Inland erfolgt zu beurteilen. Die Berufungswerberin hat daher auch "objektiv" zu Recht den Vorsteuerabzug geltend gemacht und die Streichung des Umsatzsteuerausweises durch X2 ist somit auch rechtlich unzutreffend. Eine rechtlich richtige Rechnung kann jedoch nicht rechtlich wirksam berichtigt werden.

Nach Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11 Tz 41/5, dürfte eine Interpretation des UStG, die darauf hinausliefe, dass der leistende Unternehmer jederzeit eine formal und inhaltlich zutreffende Rechnung ohne Vorliegen von umsatzsteuerrechtlichen Gründen einseitig widerrufen und damit den grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigten Abnehmer auf den schwerfälligen und kostspieligen Zivilrechtsweg zu verweisen, den Prinzipien des Unionsrechtes widersprechen.

Wäre die jederzeitige Änderung einer Rechnung rechtlich wirksam, könnte der leistende Unternehmer selbst eine gerichtlich erzwungene Rechnung gleich wieder stornieren, womit der Leistungsempfänger wiederum das Zivilgericht anrufen müsste usw... Das dem nicht so ist, bedarf wohl keiner Erläuterung.

Linz, am 5. Februar 2013