

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Graz 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstraßbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Johanna Demal sowie die Laienbeisitzer Dr. Dieter Pail und Dir. Alfred Genschar als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen N und F, beide vertreten durch die Europa Treuhand Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, Wagramer Straße 19, 1120 Wien, sowie die Kleiner & Kleiner GmbH, Burgring 22, 8010 Graz, wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 2. Februar 2004 gegen das Erkenntnis eines Spruchsenates beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstraßbehörde zweiter Instanz vom 10. November 2003, StrNrn. 2003/00000-001 und 2003/00000-002, nach der am 31. März 2005 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers Dipl.Dolm. Dr. Fritz Kleiner für die Kleiner & Kleiner GmbH, des Amtsbeauftragten HR Dr. Erwin Ganglbauer sowie der Schriftführerin Dagmar Brus, jedoch in Abwesenheit eines Vertreters der nebenbeteiligten A, durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**Die Berufung des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.**

### Entscheidungsgründe

Den vorgelegten Akten ist folgender finanzstrafrechtlich relevanter Sachverhalt zu entnehmen:

Gegenstand der Erhebungen bzw. Würdigung durch Abgabenbehörden bzw. Finanzstraßenbehörden erster Instanz war im gegenständlichen Fall bezogen auf das Veranlagungsjahr 1997 die Geschäftstätigkeit der A mit Sitz in W, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Luxemburger Recht, welche im Jahr 1996 gegründet wurde. Ihre Gesellschafter sind N, F und die im Eigentum des N stehende AB-GmbH mit Sitz in AN. Geschäftsführer sind N und F (Finanzstrafakt des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend die Beschuldigten, StrNr. 2003/00000-001 und 2003/00000-002).

Am 13. März 1998 war bei der Staatsanwaltschaft Graz eine Anzeige des Finanzamtes Leibnitz als Finanzstraßenbehörde, erstellt durch die Prüfungsabteilung Strafsachen (Anmerkung: mit einer Dienststelle am Sitz des Finanzamtes Graz-Stadt), eingelangt, wonach der Verdacht bestehe, dass N und F im Amtsbereich des Finanzamtes Leibnitz vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [ergänze: offenbar als Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der A unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen in Österreich] eine Verkürzung an Umsatzsteuer betreffend [die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember] 1997 in Höhe von mindestens ATS 6,492.758,49 [umgerechnet € 399.174,32] bewirkt [und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten] hätten, indem sie [gemeint: die von ihnen geführte A] über die [von der] AB-GmbH diverse Spritzmittel für die Landwirtschaft in Österreich und anderen Staaten eingekauft, diese mittels Spediteur nach Belgien und Luxemburg verbracht und vom gleichen Spediteur wieder zurück nach Österreich geführt und an diverse Landwirte zustellen lassen hätten, solcherart also in Österreich [steuerbare und] steuerpflichtige Lieferungen [im Wege eines Versandhandels] erbracht hätten, was sie aber gegenüber der Abgabenbehörde durch die Behauptung von Abhollieferungen der österreichischen Landwirte in Luxemburg zu verheimlichen versucht hätten. Bei einer vom Finanzamt Leibnitz durchgeführten Umsatzsteuerprüfung seien von N bzw. F keine Belege „und Fakten“ über die A vorgelegt worden, obwohl bei Auslandsbeziehungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen bestehe (genannter Finanzstrafakt Bl. 138 ff).

Über Antrag der Staatsanwaltschaft Graz vom 14. April 1998 fasste die Ratskammer des Landesgerichtes für Strafsachen Graz zu GZ. RK 41/98 am 28. April 1998 den Beschluss, dass gemäß § 202 Abs.3 FinStrG dem Gericht eine Zuständigkeit zur Ahndung der vorgeworfenen Tat als Finanzvergehen nicht zugekommen ist, weil sich aus den vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes Leibnitz ergebe, dass ein Nachweis, wonach es sich bei der A um eine

Scheinfirma (Briefkastenfirma) handle, nicht zu erbringen sei, sich aus den von N vorgelegten Unterlagen aber ergebe, dass die Pflanzenschutzmittel tatsächlich nach Luxemburg verbracht werden und dort von den österreichischen Langwirten als Abhollieferung bezogen werden würden. Wenngleich es durch die von den Verdächtigen gewählten Konstruktionen – die offensichtlich dem Bereich der steuerlichen Vertretung zuzuordnen seien – zu einer Umgehung der Steuerleistung in Österreich komme, könne den Verdächtigen in Anbetracht der Rechtslage ein vorsätzliches Verhalten nicht unterstellt werden. Weiters – so die Ratskammer [das Vorbringen des Finanzamtes offenkundig insofern missverstehend] – entspräche auch die erhöhte Mitwirkungspflicht der A „gemäß § 162 BAO“ [Bundesabgabenordnung] nicht der Sachlage (genannter Finanzstrafakt Bl. 141 ff).

In weiterer Folge gelangte der Sachverhalt nach weiteren Erhebungen u.a. der Prüfungsabteilung für Strafsachen beim Finanzamt Graz-Stadt, des Landesgendarmeriekommandos in Oberösterreich, der Großbetriebsprüfung Linz dem im Falle einer Steuerbarkeit der gegenständlichen Lieferungen an die österreichischen Landwirte tatsächlich zuständigen Finanzamt Graz-Stadt als Abgabenbehörde zur Kenntnis.

Mit Schreiben vom 23. September 1999 der Fachbereichsleiterin USt des Finanzamtes Graz-Stadt an die A wurde dieser mitgeteilt, dass sie mit ihren Spritzmittellieferungen den Tatbestand des Versandhandels verwirklicht und damit (steuerpflichtige) Umsätze in Österreich getätigt hat, und sie aufgefordert, die entsprechenden Umsatzsteuererklärungen einzureichen (Finanzstrafakt Bl. 121 f).

Mit Bescheid vom 15. März 2000 setzte das Finanzamt Graz-Stadt als Abgabenbehörde – der Beurteilung des Sachverhaltes durch das Finanzamt Leibnitz folgend – solcherart gegenüber der A betreffend das Veranlagungsjahr 1997 eine Umsatzsteuer in der Höhe von ATS 8,645.583,00 (umgerechnet € 628.299,01) fest.

Zur Begründung wurde ausgeführt, A habe im Jahre 1997 Spritzmittel an umsatzsteuerlich pauschalisierte Landwirte in Österreich versandt. Da die Lieferschwelle nach Art.3 Abs.5 UStG 1994 überschritten worden sei, liege ein in Österreich steuerpflichtiger Versandhandel nach Art.3 Abs.3 UStG 1994 vor. Zwar hätten die inländischen Abnehmer "Transportaufträge" an den Spediteur H erteilt. Den Transportaufträgen hätten aber nähere Spezifikationen durch die Auftraggeber über den Ort der Abholung, das Transportziel und den Transportzeitpunkt gefehlt. Der jeweilige Transportauftrag habe gelautet: "Für mich Waren in Luxemburg

abzuholen und zum vereinbarten Lieferort (nächste Bezirkshauptstadt) zu bringen". Die Abnehmer der Spritzmittel hätten angegeben, entweder die Spedition H überhaupt nicht zu kennen oder keinen Vertreter der Spedition H zu kennen und auch nicht mit einem solchen verhandelt zu haben. Einigen der Abnehmer sei nicht bewusst gewesen, einen Transportauftrag erteilt zu haben. Einige Abnehmer hätten angegeben, niemals einen Transportauftrag erteilt zu haben. Einige wiederum hätten angegeben, nur einen Bestellschein unterschrieben zu haben. Aus diesen Umständen könne geschlossen werden, dass die näheren Angaben zum Transport nicht von den Käufern, sondern von A [bzw. von den für diese handelnden Personen] gekommen seien. Der Spediteur H habe bei seiner Befragung ausgesagt, dass die Auslieferung der Waren an die einzelnen Landwirte bzw. Sammelladestellen auf Grund einer von N als Vertreter der A erstellten Liste erfolgt sei. Bei der gegebenen Sachlage nehme das Finanzamt an, dass es sich beim Transport der Spritzmittel von Belgien nach Österreich um ein Versenden durch A gehandelt habe. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer habe geschätzt werden müssen. Die Spedition H habe Spritzmittel im Gesamtgewicht von 255.050 kg nach Österreich gebracht. Bei einem durchschnittlichen Einkaufspreis von S 141,24 und einem branchenüblichen Rohaufschlag von 20 % ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von ATS 43,227.914,00 (Ausführungen zitiert in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 20. November 2002, GZ. RV 356/1-10/01, Finanzstrafakt Bl. 24 f).

Gegen diesen Umsatzsteuerbescheid für 1997 wurde durch A berufen. Sie verfüge über ein Lager in Luxemburg sowie ein Lager in Belgien. Ihre österreichischen Kunden seien überwiegend pauschalierte Landwirte im Sinne des § 22 UStG 1994. Der Verkauf der Waren erfolge ausschließlich ab Lager Luxemburg bzw. ab Lager Belgien, wobei die Kunden die Abholung der Waren selbst organisieren müssten. Die meisten Landwirte seien Mitglieder bäuerlicher Informations- bzw. Einkaufsgemeinschaften (in der Folge EKG), deren Zweck die Information über günstige Einkaufsmöglichkeiten, die Erreichung günstiger Konditionen und die Organisation des gemeinschaftlichen Bezuges von landwirtschaftlichen Betriebsmitteln sei. Die EKG seien zum Teil Vereine, zum Teil lose Vereinigungen von Landwirten. Die Mitglieder der EKG arbeiteten auf freiwilliger Basis und unentgeltlich. Allfällige Spesen, wie Fahrtkosten, Porti etc. würden von den Mitgliedern selbst getragen oder durch einen geringfügigen Mitgliedsbeitrag (ATS 100,-- bis ATS 200,-- pro Jahr) gedeckt. Im Falle von Einkäufen bei A durch Mitglieder einer EKG sei die Abholung der Waren gemeinschaftlich durch Beauftragung eines Spediteurs organisiert worden, um dadurch gegenüber der unkoordinierten

Beauftragung durch einzelne Landwirte Preisvorteile zu erzielen. Die Geschäftsanbahnung mit österreichischen Kunden für die erste Verkaufssaison der A (1997) sei durch Werbeaussendungen an die Obmänner verschiedener EKG erfolgt. Interessierte Landwirte hätten daraufhin bei A Bestellscheine und Preislisten angefordert. A habe zu keinem Zeitpunkt Muster für Transportaufträge den Landwirten übermittelt. N sei jedoch auf Grund seiner hervorragenden Fachkenntnisse auf dem Gebiet des "EU-Rechtes" im Bereich der Pflanzenschutzmittel in den Jahren 1995 bis 1997 von mehreren landwirtschaftlichen Organisationen und EKG zu Referaten eingeladen worden. Im Jahre 1997 seien die Abholungen für den Großteil der Landwirte durch die Spedition H erfolgt. Das Zustandekommen des Kontaktes zwischen den Landwirten und der Spedition H erkläre sich wie folgt: Ende 1996 seien N und F an die Spedition H herangetreten, um über die Durchführung von Transporten für A (von Österreich, Italien bzw. Frankreich aus) in ihr Lager in Luxemburg und in ihr Lager in Belgien zu verhandeln. Bei einem der Verhandlungsgespräche habe die Spedition H erfahren, dass österreichische Landwirte bei A Waren ab Lager kauften. Die Spedition H habe Interesse bekundet, auch von den Landwirten Aufträge für Transporte zu erhalten. A habe der Spedition mitgeteilt, dass diese Transporte alleinige Angelegenheit der Käufer seien, habe sich aber bereit erklärt, den Käufern auf Anfrage die Telefonnummer der Spedition H zu geben. Tatsächlich hätten mehrere Landwirte telefonisch bei der A angefragt, ob sie für die Abholung der Ware einen geeigneten Spediteur empfehlen könne. Den Landwirten sei sodann die Telefonnummer der Spedition H genannt worden. Die Spedition H sei in weiterer Folge tatsächlich von verschiedenen EKG kontaktiert und mit der Abholung der Waren aus Luxemburg bzw. Belgien betraut worden. Es werde allerdings festgehalten, dass bei vielen EKG, deren Mitglieder die Spedition H beauftragt hätten, der Kontakt nicht über die A zustande gekommen sei. Da die Spedition H offensichtlich Bestbieter gewesen sei, hätten vor allem Mitglieder von EKG aus der Steiermark diese Spedition herangezogen und sie an Berufskollegen anderer Bundesländer weiter empfohlen. Die Mitglieder der einzelnen EKG, welche Waren bei der A bestellt hätten, hätten jeweils einen Spediteur (1997 Spedition H) mit der gemeinschaftlichen Abholung der Ware aus den Lagern der Beschwerdeführerin beauftragt. Die Verantwortlichen der EKG hätten Speditionen kontaktiert und Preise sowie Transportbedingungen ausgehandelt. Nach Erzielung einer grundsätzlichen Einigung hätten die Mitglieder der EKG einen Transportauftrag an den Spediteur erteilt. Bei diesen schriftlichen Transportaufträgen habe es sich in der Regel um Musteraufträge gehandelt, welche von der Spedition erstellt, den Auftraggebern zur Verfügung gestellt und von diesen ausgefüllt worden seien. Die Verantwortlichen der EKG

hätten die Transportaufträge gesammelt und allenfalls unter Anschluss von zusätzlichen, selbst erstellten Sammelisten an die Spedition weiter geleitet. Soweit auf den Transportaufträgen bzw. Sammellisten einzelne Details über den Transportauftrag gefehlt hätten (z.B. Zeitpunkt), seien diese dem Spediteur von den Verantwortlichen der EKG schriftlich oder telefonisch bekannt gegeben worden. Die Verrechnung der Transporte sei aus ökonomischen Gründen seitens der Spedition H nicht durch Rechnung an die einzelnen Landwirte erfolgt, sondern durch Sammelrechnung an die EKG. Die EKG habe es übernommen, den Frachtpreis von den Landwirten zu kassieren und dem Spediteur zu überweisen. Für die Warenbestellung hätten die Verantwortlichen der EKG Bestellscheine von den Mitgliedern (Landwirte) eingesammelt und an A übermittelt. Die Verantwortlichen der EKG hätten A schriftlich mitgeteilt, wie die Waren zu kommissionieren seien. Zumeist seien alle Bestellungen einer EKG gemeinsam kommissioniert worden. Weiters hätten die Verantwortlichen der EKG und der A bekannt gegeben, wer Kontaktperson sei und welcher Spediteur die Ware abhole. Die A habe nach erfolgter Bereitstellung der Ware die Verantwortlichen der EKG kontaktiert. Sie habe den Ansprechpersonen alle erforderlichen Informationen über die Ware (beispielsweise besondere Erfordernisse beim Transport) gegeben. Soweit einzelne Bestellungen nicht bis zum Ende der Verkaufssaison abgeholt worden seien, seien diese storniert worden. Die Verantwortlichen der EKG hätten jeweils ihren Spediteur per Fax oder telefonisch mitgeteilt, dass die Waren nunmehr abzuholen seien. Die A habe auf Grund der Informationen durch die Verantwortlichen (der EKG) die erforderlichen Frachtpapiere sowie Ladelisten erstellt. Diese Papiere seien von der A den jeweiligen Fahrern der Spedition übergeben worden. Dazu sei die A nach den Vorschriften über Gefahrguttransporte gesetzlich verpflichtet gewesen. Die Fahrer der Spedition hätten in der Folge die Waren zu den von den Kontaktpersonen der EKG genannten Abladestellen gebracht. Eine gemeinsame Abladestelle sei aus Kostengründen vereinbart worden. Ein zuständiges Mitglied der EKG habe dann die übrigen Mitglieder (Landwirte) von der Ankunft der Waren bei der Sammelstelle informiert, diese hätten die Ware innerhalb kurzer Zeit abgeholt. Bei den von der A im Jahr 1997 durchgeführten Verkäufen an österreichische pauschalierte Landwirte handle es sich um Abhollieferungen, welche somit nicht unter den Anwendungsbereich der Versandhandelsregelung des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 fielen. Eine Abhollieferung liege vor, wenn eine Ware durch den Abnehmer oder im Namen und für Rechnung des Abnehmers befördert werde. Es treffe zwar zu, dass im Transportauftrag nicht die erforderlichen Details enthalten gewesen seien. Diese Daten seien aber von den Verantwortlichen der EKG übermittelt worden. Im Übrigen bestünden keine Formerfordernisse für einen

Transportauftrag. Zum Ergebnis der Befragung, wonach einzelne Landwirte nicht mit der Spedition H verhandelt hätten, und ihnen diese Spedition auch nicht bekannt gewesen sei bzw. ihnen nicht bewusst gewesen sei, dass sie einen Transportauftrag erteilten: Es treffe zu, dass nicht der einzelne Abnehmer mit der Spedition H verhandelt habe, sondern die Verantwortlichen der EKG. Gerade die Organisation des gemeinsamen Einkaufes sei Sinn einer derartigen EKG. Die Erteilung der Transportaufträge sei nach der Grundsatzvereinbarung zwischen den Verantwortlichen der EKG und der Spedition H erfolgt. Einzelne widersprechende Aussagen in den Vernehmungsprotokollen halte die Beschwerdeführerin für schlichtweg unrichtig oder zumindest nicht aussagekräftig. Als Beispiel hiefür werde die in der Niederschrift vom 30. Juni 1998 festgehaltene Aussage von B angeführt. Dieser Niederschrift zufolge könne sich B nicht daran erinnern, einen Transportbestellschein unterschrieben zu haben. Tatsächlich habe aber B über die Abrechnung des Pflanzenschutzmittelkaufes gar nicht Bescheid gewusst, weil solche Betriebsmitteleinkäufe für seinen landwirtschaftlichen Betrieb durch seinen Sohn J organisiert worden seien. Diesem sei aber die Erteilung des Transportauftrages erinnerlich. Zur Aussage des Spediteurs H, dass die Auslieferung der Waren an die einzelnen Landwirte bzw. Sammelablagestellen auf Grund einer von N erstellten Liste erfolgt sei, werde ausgeführt, dass damit nur die Ladelisten gemeint sein könnten, welche von der A auf Grund der Informationen der bestellenden Landwirte erstellt worden seien. A gehe davon aus, dass die bäuerlichen Einkaufsgemeinschaften mit ihren Tätigkeiten im Rahmen des gemeinschaftlichen Bezuges der Waren nicht unternehmerisch tätig geworden seien. Die EKG beschränkten sich auf die Organisation des gemeinsamen Bezuges von Leistungen durch ihre Mitglieder. Es handle sich um eine "schlicht kooperative Vereinigung", die nicht Unternehmer sei. Der EKG mangle es an einer Einnahmenerzielungsabsicht. Die Mitarbeiter der EKG arbeiteten unentgeltlich auf ehrenamtlicher Basis. Die geringfügigen Mitgliedsbeiträge könnten mangels innerer Verknüpfung mit einzelnen Leistungen an die Mitglieder nicht als Gegenleistung für die Leistung der EKG angesehen werden. Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Aussage des H, er habe den Transportauftrag "auf Anweisung von N" durchgeführt, sei nicht nachvollziehbar. Lediglich für die Transporte nach Belgien und nach Luxemburg habe der Spediteur auf Anweisungen der Beschwerdeführerin gehandelt. Im Jahre 1997 habe die A den Einkauf sämtlicher Waren über die AB-GmbH abgewickelt. Die AB-GmbH habe die Waren gesammelt und an die Beschwerdeführerin fakturiert. Der Rechnungsbetrag belaufe sich auf ATS 32,463.792,46. Die eingekauften Waren seien jedoch nicht zur Gänze verkauft worden, zum 31. Dezember 1997 habe sich ein Lagerbestand von ATS 3,150.000,00 ergeben. Vom Gesamtumsatz der A im Jahre 1997 seien rund 5 % nicht auf

österreichische pauschalisierte Landwirte entfallen. Der Umsatz betreffend österreichische Abnehmer ermittle sich daher mit umgerechnet ATS 30,255.000,00. Zum Beweis dafür, dass das Finanzamt den Sachverhalt ungenügend erhoben habe, verweise A beispielsweise auf die Zeugenaussage des B. Dieser habe ausgesagt, bei einer Veranstaltung der A am 26. Februar 1997 teilgenommen zu haben, im Zuge dieser Veranstaltung den Bestellschein von der A erhalten zu haben, den Bestellschein bei der nächsten Maschinenringveranstaltung bei einem Vertreter der A abgegeben zu haben, einen Blankobestellschein einer Spedition erhalten zu haben, über den Einkauf keine Rechnung erhalten zu haben und bei der Abholung der Ware beim Verantwortlichen der EKG mittels Zahlschein nachzuweisen verpflichtet gewesen zu sein, dass er die Waren bezahlt habe. Dem wäre entgegenzuhalten, dass die Verkaufsveranstaltung von der EKG organisiert worden sei, anlässlich dieser Veranstaltung keine Bestellscheine verteilt worden seien, außer dem Vortrag von N am 26. Februar 1997 keine weiteren Veranstaltungen der EKG mit einer Teilnahme eines Vertreters der A durchgeführt worden seien, es keine Veranstaltungen der A in Österreich gegeben habe, niemals von einem Vertreter der A bei Veranstaltungen von EKG Blankobestellscheine für Transporte verteilt worden seien und darüber hinaus die dort genannte Spedition im Jahre 1997 keine Waren von der A abgeholt habe. Zudem habe B über seine Einkäufe bei der A eine Rechnung erhalten, er habe anlässlich der Abholung der Ware bei der EKG keinen Zahlschein vorweisen können, weil die Bezahlung ausschließlich über Abbuchungsaufträge erfolgt sei (Veranlagungsakt betreffend die A, Veranlagung 1997, Ausführungen zusammengefasst entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 2006, 2003/15/0014).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Dezember 2000 wies das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung als unbegründet ab. Es ging davon aus, dass die A im Zuge von Informationsveranstaltungen Landwirte über die Möglichkeit des günstigen Einkaufes von Pflanzenschutzmitteln (im Folgenden PSM) im EU-Raum informiert habe. Dabei habe sich die A der Einkaufs- und Informationsgemeinschaften von Landwirten bedient. Dort seien die Landwirte über rechtliche Möglichkeiten des Einkaufes von landwirtschaftlichen Betriebsmitteln in anderen EU-Ländern informiert worden. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine solche Information auch die konkrete Möglichkeit des PSM-Bezuges über die A umfasste habe, wobei auch die Modalitäten besprochen worden seien. Bei den Informationsveranstaltungen seien Bestellscheine und Abbuchungsaufträge verteilt worden, die im Anschluss an die Veranstaltung wieder eingesammelt worden seien, zum Teil seien die Bestellscheine später an die Obmänner der EKG übergeben und erst in der Folge



gesammelt der Beschwerdeführerin übermittelt worden. Zusätzlich und in der Regel auch gleichzeitig seien von den Bestellern auch so genannte "Transportbestellscheine" unterzeichnet worden. Darin sei die Spedition H angewiesen worden, für den jeweiligen Besteller Waren in Luxemburg abzuholen. Für die Abholung aus Belgien habe es keine eigenen Formulare gegeben. Die einzelnen Besteller hätten nicht gewusst, ob die Waren aus Belgien oder Luxemburg kämen. Die Bestellliste enthalte lediglich den Hinweis "Preise frei Luxemburg". Die Transportaufträge hätten keine Spezifikation der Ware, keinen Termin über die Abholung und keinen Abhol- oder Lieferort beinhaltet. Die Transportaufträge seien gesammelt an die Spedition H übergeben worden. Die Transportbestellscheine seien nach einem Muster erstellt worden, welches N und F der Spedition H vorgelegt hätten. Der Name der Spedition, für welche Transportaufträge seitens der Käufer der PSM unterschrieben worden seien, sei vielen Bestellern unbekannt gewesen. Die Besteller hätten jedwedes vorgelegte Formular freiwillig unterzeichnet, mit der im Vordergrund stehenden Motivation, durch die gewählte Vorgangsweise PSM billig zu erwerben.

Die Spedition H habe im Jahr 1997 PSM von Österreich bzw. Italien und Frankreich nach Luxemburg bzw. Belgien und von dort aus wieder zurück nach Österreich geliefert. Die Lieferungen nach Österreich hätten 255.050 kg umfasst. Neben der Spedition H habe im Jahr 1997 keine andere Spedition PSM für die A nach Österreich transportiert. Bei der Geschäftsanbahnung zwischen der A und der Spedition H sei dem Spediteur mitgeteilt worden, dass er PSM, welche er nach Belgien oder Luxemburg transportieren solle, gleich wieder an die Abnehmer in Österreich zurückführen könne.

Der Spediteur habe per Fax von Belgien oder Luxemburg aus oder telefonisch von N oder F den Auftrag für einen konkreten PSM-Transport erhalten. Aus den Vorgesprächen sei klar gewesen, dass dieser PSM-Transport von Österreich bzw. Frankreich und Italien nach Luxemburg und nach Belgien und in der Folge wieder zurück nach Österreich erfolgen solle. In Luxemburg oder Belgien sei die Ware an N und F übergeben worden und nach einer Ruhezeit von acht bis zehn Stunden (gemeint: für den Fahrer) der Rücktransport nach Österreich angetreten worden. Diese Lieferungen seien in Form von Sammellieferungen an die einzelnen EKG erfolgt. Zur Durchführung des Rücktransportes zu den Abnehmern seien den Fahrern durch N bzw. Vertretern der A Verteilungspläne übergeben worden. Die Zustellung der PSM sei nach diesen Listen erfolgt, und zwar durch palettenweise Abgabe an die einzelnen Sammelstelleninhaber (EKG). Die einzelnen Paletten seien mit dem Namen des jeweiligen Sammelstelleninhabers oder des Sammelstellenortes beschriftet gewesen. Es habe keine

Einzelpakete für die Sammelstelleninhaber gegeben, die Begleitpapiere hätten nie auf die einzelnen Abnehmer gelauteet. Die internationalen Frachtbriefe für Güterbeförderung (CMR) die bei der Rücklieferung der PSM vom Frachtführer mitzuführen gewesen seien, seien von Vertretern der A ausgefüllt bereitgestellt worden. Die jeweiligen Mengen für die einzelnen Landwirte seien von den Sammelstelleninhabern zur Verteilung gebracht worden, nachdem diese vom Einlangen einer Lieferung telefonisch informiert worden seien. Erst der Sammelstelleninhaber habe die PSM den einzelnen Landwirten zugeordnet, da es auf den Paletten keinen Hinweis auf die Besteller gegeben habe. Dabei sei es auch vorgekommen, dass nicht alle Teile der bestellten Waren geliefert worden und diese mit einer späteren Lieferung mitgekommen seien. Entsprechende Urgenzen seien an die Sammelstelleninhaber bzw. Obmänner der EKG herangetragen worden. Bei Abholung der Lieferung hätten die Abnehmer die Transportkosten in bar an die Sammelstelleninhaber bezahlt. Die Gesamtsumme sei oftmals bereits durch den LKW-Fahrer vom Sammelstelleninhaber kassiert worden. Die Spedition H habe im Nachhinein Rechnungen an die einzelnen Sammelstelleninhaber ausgestellt. Als Grundlage für diese Rechnungen hätten die von der A zur Verfügung gestellten Listen, auf welchen die einzelnen Abnehmer und Mengen des gelieferten PSM angeführt worden seien, gedient. Bloß auf Grund der in der Spedition vorhandenen Transportaufträge wäre eine ordnungsgemäße Verrechnung der Transportkosten nicht möglich gewesen. Weiters seien oftmals nur Teile der bestellten Ware geliefert worden, weshalb der Transportpreis den jeweiligen Lieferungen habe angepasst werden müssen.

In rechtlicher Hinsicht ging das Finanzamt Graz-Stadt davon aus, dass die Lieferungen der A nach Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in Österreich der Besteuerung zu unterziehen seien. Die einzelnen Abnehmer hätten zwar Transportaufträge formal unterschrieben, doch hätten die Transportscheine die abzuholende Ware weder näher spezifiziert noch sei daraus der Abholort ersichtlich. Alle Aufträge hätten sich auf Luxemburg bezogen, wiewohl ein Großteil der Lieferungen aus Belgien gekommen sei. Weiters sei überhaupt fraglich, ob ein entsprechender Vertragswille der vermeintlichen Auftraggeber vorgelegen sei. Aber selbst wenn man davon ausgehe, dass zivilrechtlich ein gültiger Transportauftrag zu Stande gekommen sei, müsse im steuerrechtlichen Sinn hinterfragt werden, ob eine solche "Abholkonstellation" nicht jedenfalls ein Befördern des Lieferers im Sinne des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 darstelle. Dabei seien folgende Umstände relevant: Der konkrete Abholort sei dem Spediteur von der A mitgeteilt worden. Die einzelnen Landwirte und Sammelstelleninhaber hätten gar nicht gewusst, ob eine Lieferung aus Belgien oder Luxemburg abzuholen sei. Die Lieferung sei stets gesammelt an

die einzelnen Sammelabgabestellen erfolgt. Der Spediteur habe mit seinen Informationen aus den Transportbestellscheinen die Abholung gar nicht ausführen können. Erst mit der Aushändigung der Lieferlisten sei der Transportvorgang möglich gewesen. Für den Spediteur habe sich mit dem Auftrag zur Lieferung der PSM nach Luxemburg gleich der Auftrag zur Lieferung der PSM nach Österreich ergeben. Der Liefervorgang nach Luxemburg und die Rücklieferung hätten für ihn Teile desselben Auftrages dargestellt. In Vorgesprächen sei die Rücklieferung nach Österreich zugesichert worden und seien die Transportpreise für die Lieferung nach Österreich mit Vertretern der A vereinbart worden. Es seien allen EKG der gleiche Preis, gestaffelt nach Liefermenge, verrechnet worden. Zum Zwecke der Abrechnung seien dem Spediteur Listen betreffend die einzelnen Sammelabgabestellen mit den Namen der Einzelabnehmer und den auf sie entfallenden Mengen übergeben worden. Wenn eine Lieferung zur Abholung bereit gestanden sei, sei der Spediteur von Vertretern der A darüber informiert worden. Die einzige Mitwirkung der Landwirte am Bestellvorgang habe darin bestanden, einen "Transportbestellschein" zu unterfertigen und die Transportkosten zu begleichen, wozu sie auf Grund der Lieferkonditionen auf den Bestellscheinen ("Preise frei Luxemburg") ohnedies verpflichtet gewesen seien. Wenn sich die Tätigkeit des Abnehmers bloß auf eine formale Auftragserteilung zur Verschiebung des Lieferortes beschränke, liege aber kein Abholfall vor, weshalb die Versandhandelsregelung zum Tragen komme.

Es sei auch keine Änderung in der Höhe der Bemessungsgrundlage vorzunehmen, weil die A keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt habe (Ausführungen zusammengefasst entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 2006, 2003/15/0014).

Die A stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabebehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wurde vorgebracht, die Lager (der A) in Luxemburg und Belgien seien im Eigentum ihrer Lieferanten gestanden, sie seien – als Gegenleistung für getätigte Wareneinkäufe – der A zur Verfügung gestellt worden. Die A habe in Österreich weder Verkaufs- noch Werbeveranstaltungen abgehalten, die Vorträge von N hätten lediglich pflanzenschutzmittelrechtliche Themen betroffen. Bei diesen Veranstaltungen sei es nicht zur Verteilung von Bestellscheinen, Abbuchungsaufträgen oder Transportbestellscheinen durch Vertreter der A gekommen. Es sei Aufgabe der einzelnen EKG, bei verschiedenen Lieferanten Angebote einzuholen und die Bestellkonditionen zu vergleichen. Dass bei Treffen der EKG die

erforderlichen Unterlagen für die Bestellung ausgeteilt würden, liege auf der Hand. Mit solchen Aktivitäten habe jedoch die A nichts zu tun.

Zu den Transportbestellscheinen werde ausgeführt, dass es Sache der Parteien sei, ob ein Vertrag schriftlich oder mündlich geschlossen werde. Da der Transport aus Kostengründen gemeinsam in Auftrag gegeben worden sei, könne davon ausgegangen werden, dass die Mitglieder einer EKG jeweils ein Mitglied damit beauftragt hätten, in ihrem Namen die Frachtbedingungen mit dem Spediteur auszuhandeln und bei entsprechender Einigung den Auftrag im Namen aller zu erteilen. Die von allen Mitgliedern unterfertigten Frachtaufträge seien daher als Zustimmung des Einzelnen zu verstehen, unter den im Vorfeld vom organisierenden Mitglied vereinbarten Rahmenbedingungen den Frachtvertrag abzuschließen. Es komme stets darauf an, was nach dem Willen der Parteien Inhalt des Vertrages sein solle, nicht jedoch darauf, was in einem schriftlichen Auftrag angeführt sei. Die Details über die Abholung (insbesondere Zeitpunkt und Ort) seien vom jeweils Verantwortlichen der EKG dem Spediteur mitgeteilt worden. Die Verantwortlichen ihrerseits hätten die erforderlichen Informationen (über Zeitpunkt und Ort der Abholung) von der A erhalten. Es sei nicht richtig, dass die Transportbestellscheine nur fallweise Mengenangaben enthalten hätten. Hinsichtlich der konkreten Bezeichnung der Waren werde allerdings festgehalten, dass es weder notwendig noch üblich sei, einem Spediteur genau mitzuteilen, welche Waren abzuholen seien. Ein Auftrag zur Abholung von z.B. 1000 kg Pflanzenschutzmittel, welche bei der Beschwerdeführerin für Mitglieder EKG XY bereit gestellt seien, reiche daher vollkommen.

Es stimme nicht, dass die A mit der Spedition H Transportpreise für die bestellenden Landwirte ausgehandelt habe. Zu den Transportbestellscheinen sei festgehalten, dass die Spedition H ein Muster einer anderen Spedition verwendet habe, deren Inhaber ein persönlicher Bekannter des Spediteurs H gewesen sei.

Da die Landwirte ausschließlich auf Grund von Preislisten der A und Originalbestellscheinen der A bestellt und zusätzlich noch einen Einziehungsauftrag zu Gunsten der A ausgefüllt hätten, könne den Aussagen von einzelnen Landwirten, dass ihnen die A nicht bekannt gewesen sei, keine Bedeutung beigemessen werden. Auch hinsichtlich der Spedition hätten die einzelnen Landwirte die schriftlichen Transportaufträge unterzeichnet.

Die Geschäftsanbahnungen durch die A mit der Spedition H hätten ausschließlich Lieferungen nach Luxemburg und Belgien betroffen. Es seien keineswegs Rücktransporte nach Österreich im Auftrag der Beschwerdeführerin erfolgt. Etwa zwei Drittel der Lieferungen nach Belgien

bzw. Luxemburg seien nicht von der Spedition H durchgeführt worden, da die Hauptlieferanten der A ihren Sitz in Belgien oder Luxemburg gehabt hätten. Die Waren, welche die Spedition H für Landwirte nach Österreich transportiert habe, seien in den Lagerräumen der A auf Grund der Kundenbestellungen kommissioniert und bereit gestellt worden. Es habe sich daher um völlig andere Ware gehandelt als jene, die für die A nach Belgien bzw. Luxemburg transportiert worden sei. Es sei auch unrichtig, dass die Grundlage für die Rechnungserstellung der Spedition H in den von der A zur Verfügung gestellten Listen bestanden habe.

Dass ein Transportauftrag vorliege, sei unbestritten. Wenn allerdings die A den Transportauftrag erteilt hätte, wäre sie berechtigt gewesen, die Transportleistungen (gemeint für die Lieferungen nach Österreich) zu verlangen, und wäre zur Bezahlung des Frachtpreises verpflichtet gewesen. Die Behörde habe keinerlei Nachweis dafür erbracht, dass es sich so verhalten habe. Vielmehr habe die Behörde selbst eingeräumt, dass ein zivilrechtlicher Frachtvertrag zwischen dem einzelnen Landwirt und dem Spediteur zu Stande gekommen sei (Ausführungen zusammengefasst entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 2006, 2003/15/0014).

Mit Berufungsentscheidung des Berufungssenates II als Organ der Finanzlandesdirektion für [die] Steiermark vom 20. November 2002, GZ. RV 356/1-10/01, wurde der Berufung der A nur dahingehend Folge gegeben, dass sie die Bemessungsgrundlage auf ATS 26,255.713,00 und die Umsatzsteuerzahllast auf ATS 5,251.143,00 reduziert wurde.

Zur Begründung wurde in der umfangreichen, in ihrem Beweissubstrat aber noch nicht völlig deutlichen Entscheidung ausgeführt, die Versandhandelsregelung des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 fuße auf Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie.

In der Protokollerklärung der Ratstagung vom 16. Dezember 1991 zur Änderungsrichtlinie 91/680/EWG (Binnenmarktrichtlinie) werde zu Art. 28b Teil B ausgeführt:

"Der Rat und die Kommission erklären, dass die Sonderregelung für Fernverkäufe in allen Fällen zur Anwendung gelangt, in denen die Gegenstände direkt oder indirekt vom Lieferer oder in dessen Auftrag versandt bzw. befördert werden."

Fälle, in denen systematisch und in großem Umfang die Abholung von Waren durch vorsteuerabzugsberechtigte Abnehmer (im vorliegenden Fall pauschalisierte Landwirte, welche

unternehmerisch tätig seien) aus Mitgliedstaaten mit wesentlich höheren Steuersätzen für diese Produkte organisiert würden, könnten keine Anwendungsfälle des umsatzsteuerlichen Ursprungslandprinzips sein. Im Urteil vom 2. April 1998, Rs C-296/95, habe sich der EuGH mit einem vergleichbaren Fall, allerdings betreffend Verbrauchsteuern und damit die Verbrauchsteuerrichtlinie 92/12/EWG, auseinander gesetzt. Eine Luxemburger Gesellschaft habe Handel mit Tabakwaren betrieben, deren britische Schwestergesellschaft habe die Waren bei Privatpersonen, die im Vereinigten Königreich wohnten, beworben und Bestellungen für Zigaretten und Tabak entgegen genommen. Diese Schwestergesellschaft habe die Einfuhr der Waren in das Vereinigte Königreich über ein privates Beförderungsunternehmen im Namen und für Rechnung der Privatpersonen (Käufer) organisiert. Nach Art. 8 der Verbrauchsteuerrichtlinie würden für Waren, die Privatpersonen für ihren eigenen Bedarf kauften und selbst beförderten, die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarktes im Erwerbsmitgliedstaat (Ursprungsland) erhoben. Nach Auffassung des EuGH sei Art. 8 der Verbrauchsteuerrichtlinie nicht anwendbar, wenn der Erwerb und/oder die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren über einen Agenten erfolgen. Schwestergesellschaften seien als Teil ein und derselben wirtschaftlichen Einheit zu betrachten, obwohl sie getrennte juristische Personen darstellten. Nach Ansicht des EuGH gelte die Ware als vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert, weshalb im Vereinigten Königreich Verbrauchsteuern anfielen. Hinsichtlich der in Art. 10 der Verbrauchsteuerrichtlinie verwendeten Formulierung "indirekt versenden" gehe der EuGH davon aus, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber eher auf die objektive Natur als auf die zivilrechtliche Form abstelle.

Im Abgabenverfahren sei u.a. der Spediteur H vernommen worden. Aus seinen Aussagen ergebe sich Folgendes:

*Aussage vom 30. Juni 1998*

N und F seien Ende 1996 an ihn wegen PSM-Transporten herangetreten. Es handle sich dabei um Gefahrguttransporte und habe er die nötige Ausstattung für ADR-Transporte.

Er sei mit PSM-Transporten von Österreich, Italien und Frankreich aus nach V (Belgien) und Luxemburg (W) beauftragt worden.

Die Ware sei in Belgien oder Luxemburg abgeladen worden. Die Fahrer hätten dort eine Ruhezeit von acht bis zehn Stunden eingehalten. In dieser Zeit seien die LKW für den Rücktransport nach Österreich beladen worden.

N habe ihm schon bei den ersten Gesprächen Ende 1996 gesagt, dass er PSM für Landwirte nach Österreich retour führen könne.

Vorher habe ihm F ein Konzept eines Bestellscheines als Muster für die jeweiligen Käufer (Bauern) vorgelegt.

Die Aufträge zu den einzelnen Abholstellen in Österreich habe er von W oder V von N oder F erhalten.

In Belgien seien die dorthin geführten Waren von N übernommen worden.

Die Auslieferung der Waren in Österreich sei auf Grund einer von N erstellten Liste erfolgt.

Die Paletten seien in Belgien bereits mit den Namen des jeweiligen Sammelstelleninhabers beschriftet worden.

Die Rechnungen für die Transporte an österreichische Landwirte seien an die Sammelstelleninhaber ergangen, welche entsprechende Sammelisten als Grundlage übermittelt hätten.

*Eidesstattliche Erklärung des Spediteurs H vom 17. April 2000, welche von der A vorgelegt worden sei:*

Er sei von den N und F mit PSM-Transporten von Österreich, Italien und Frankreich nach V und Luxemburg beauftragt worden.

N habe ihm im Laufe des ersten Gespräches mitgeteilt, dass ein Teil der Waren für österreichische Bauern abgeholt werde. Da er über die entsprechende Ausstattung verfügte und auch Abholungen für österreichische Bauern aus Italien durchgeführt hätte, habe er gefragt, ob er nicht auch die Abholung der Waren für österreichische Bauern aus den Lagern der A durchführen könne. N habe ihm erklärt, dass ihn diese Abholungen nichts angingen, er aber, falls jemand nach einem Spediteur frage, gerne bereit sei, seine Telefonnummer weiterzugeben.

Als Anfang 1997 einige Bauern an ihn herangetreten seien, Waren bei der A in Luxemburg und Belgien in der zweiten Märzhälfte abzuholen, habe er zugesagt und ein Angebot gemacht.

Da die Bauern Transportbestellscheine benötigten, hätte er sich an F gewandt, ob er einen solchen kenne. Dieser habe dies anfangs verneint, schließlich aber eingeräumt, dass er schon derartige Aufträge gesehen hätte. Er habe ihm dann ein Muster [einer anderen] Spedition zugesandt.

Er habe versucht ein möglichst einfaches Muster zu entwerfen, da im Normalfall eine Bauerngruppe einen Transportauftrag erteile und er weitere Angaben gesondert von den Bauern erhalten würde.

Er habe entsprechend dem Wunsch der Bauern die benötigte Anzahl von Transportscheinen zur Verfügung gestellt.

Im Februar hätten ihm die Verantwortlichen der Einkaufsgemeinschaften (EKG) die Transportbestellscheine jeweils nach Gruppen gesammelt übergeben. Aus den Transportbestellscheinen und den beiliegenden Sammelisten habe er entnehmen können, welche Waren für wen in Belgien oder Luxemburg abzuholen waren.

Im März hätten ihm EKG mitgeteilt, dass sie bereits Spritzmittel benötigten und diese abholbereit seien. Daraufhin habe er Kontakt zur A aufgenommen. N habe ihm gesagt, für welche Gruppen die Waren abholbereit gemacht werden sollten.

N habe schließlich nach Wunsch des Transportunternehmens die Ladeliste und die Fracht- und ADR-Papiere bereitgestellt.

#### *Aussage des Spediteurs H vom 30. Mai 2000*

In dieser Aussage habe der Spediteur H die Zeugenaussage vom 30. Juni 1998 bekräftigt. Die eidesstattige Erklärung vom 17. April 2000 habe er auf Wunsch und im Beisein von N ausgefertigt. Hierbei habe ihm N eidesstattige Erklärungen von anderen Personen vorgelegt, wodurch der Inhalt seiner eidesstattigen Erklärung weitgehend vorgegeben gewesen sei.

Für die Transporte der Waren nach Österreich habe es u.a. Sammellieferscheine (Verzeichnis der Abladestellen - dieses sei von der A vorgegeben gewesen) gegeben.



Der Spediteur H habe weiters ausgeführt, dass N und F an ihn herangetreten seien, PSM, welche er für die AB-GmbH nach Belgien transportiert habe, gleich wieder an Abnehmer in Österreich (Landwirte) zurückzuführen.

Für die Transportbestellscheine sei ihm von N und F ein Muster der [genannten anderen] Spedition zur Verfügung gestellt worden. Den Transportpreis habe er mit N und F ausgehandelt. 1997 seien die Preise für alle Transportbestellscheine gleich hoch gewesen.

Der Preis pro Kilo sei um einige Groschen über dem der anderen Spedition gelegen, welche die Transporte im Jahr 1996 durchgeführt habe.

Er habe diese Transportbestellscheine vervielfältigt und einen Teil an N und F ausgehändigt, welche diese bei Informationsveranstaltungen verteilt hätten. Zum Teil habe er sie an Sammelstelleninhaber, die von N und F namhaft gemacht worden waren, übermittelt.

Die unterschriebenen Transportbestellscheine seien teilweise gesammelt von den Sammelstellen, aber auch einzeln per Post oder per Fax an ihn rückübermittelt worden.

Beim Transport der PSM von Belgien bzw. Luxemburg nach Österreich hätten die Lkw-Fahrer von einem Vertreter der A eine Aufstellung darüber, welche Paletten bei welcher Sammelabladestelle abzuladen seien, erhalten.

#### *Aussage des Spediteurs H vom 29. August 2000*

Zur Rechnung Nr. 1380 vom 20. Mai 1997 (ausgestellt von Spedition H) an RB befragt habe er angegeben, dass die dieser Rechnung beiliegende Liste der Frachtkosten von N oder F persönlich an ihn übergeben worden sei. Diese Liste habe die Grundlage für die Rechnungserstellung gebildet. Diese Liste beinhalte Name und Anschrift der Landwirte, die Menge der Ware und die Frachtkosten.

Er habe versucht die Rechnungen auf Grund der Kundenaufträge zu erstellen, doch sei dies wegen verschiedener Nachlieferungen nicht möglich gewesen.

N habe sich bereit erklärt, diese Listen für die Spedition H auszudrucken, da er diese ohnehin im Computer gespeichert gehabt habe.

Das Büro der Spedition H sei in jedem Fall telefonisch von N und F verständigt worden, wenn eine Ladung für die AB-GmbH nach Belgien oder Luxemburg mit einer Rücklieferung an Sammelabgabestellen in Österreich verbunden worden sei.

Über Vorlage eines handschriftlichen Verteilungsplanes "Bauern LIF März 1997" habe der Spediteur H ausgesagt, dass dieser seinem Lkw-Fahrer seitens der A ausgehändigt worden sei. Ohne diesen Verteilungsplan, wäre die Verteilung in Österreich gar nicht möglich gewesen. Auch ein weiterer vorgelegter Verteilungsplan sei dem Fahrer der Lieferung seitens der A übergeben worden.

Nach Ansicht der Finanzlandesdirektion für [die] Steiermark sei die A im gegenständlichen Fall in die Transportvorgänge involviert gewesen bzw. habe diese unterstützt, weshalb von Versandhandel auszugehen sei. Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt sei durch folgende Umstände gekennzeichnet: Bestellungen mittels Bestellscheinen bei einem Händler, der gezielt in den Markt eindringe und potenziellen Kunden Bestellscheine und Preislisten zusende; Bezahlung über Abbuchungsauftrag; keinerlei Befassung der Abnehmer mit dem Transport; die inländische AB-GmbH habe die A als Tochtergesellschaft in Luxemburg gegründet, um über diese Gesellschaft PSM-Verkäufe an österreichische pauschalierte Landwirte zu organisieren; zu diesem Zweck seien PSM von Österreich, Italien und Frankreich aus nach Luxemburg bzw. Belgien transportiert, dort umgepackt und in der Folge an Landwirte in Österreich versandt worden. Andererseits habe die A aber auch weitere PSM, nämlich in etwa zur Hälfte, in Belgien zugekauft (allerdings über die AB-GmbH) und sodann direkt ab dem Lager der belgischen Lieferantin nach Österreich geschickt. Der Weiterverkauf von der AB-GmbH an die A sei offensichtlich direkt im Lager der belgischen Lieferantin erfolgt. Die A habe die PSM zur Gänze über die AB-GmbH eingekauft.

Die A habe lediglich über Büroräumlichkeiten in Luxemburg verfügt. Sie habe weder in Luxemburg noch in Belgien über die Lagerräumlichkeiten verfügt, von denen aus die Versendung erfolgt sei. Sie habe auch kein entsprechendes Personal für Zwecke des Lagerns und des Umschlagens gehabt. Durch die Bezahlung von Lager- und Umschlaggebühren in einem fremden Lager werde weder Verfügungsmacht an den Räumlichkeiten begründet noch eine Personalgestellung bewirkt; im Übrigen sei es im Jahr 1997 gar nicht zu einer Verrechnung solcher Kosten gekommen.

Neben steuerlichen Gesichtspunkten (Steuersatz von lediglich 3 % in Luxemburg) hätten wohl auch Zulassungsvoraussetzungen nach dem Österreichischen Pflanzenschutzmittelgesetz den Grund dafür gebildet, eine Gesellschaft außerhalb von Österreich zu gründen.

Das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft habe im Instanzenzug zahlreiche Anträge der AB-GmbH auf vereinfachte Zulassung des Inverkehrbringens von PSM abgewiesen; solche Entscheidungen seien allerdings vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Mai 2000, 99/07/0096, aufgehoben worden.

Nach Auffassung der A lägen Abhollieferungen vor. Dem sei entgegenzuhalten, dass bei den Bestellungen zwar versucht worden sei, darauf Bedacht zu nehmen, den formalen Erfordernissen hinsichtlich des Vorliegens einer Abhollieferung nach außen hin Genüge zu tun. Auf Grund der systematischen Vorgangsweise, der umfangreichen Organisation, der Höhe der Gesamtumsätze und der Vielzahl der betroffenen Abnehmer könne aber wohl nicht von klassischen Abhollieferungen ausgegangen werden.

Die einzelnen Landwirte hätten im Zuge der Bestellung so genannte "Transportbestellscheine" unterfertigt, die bereits fixe Frachtkosten beinhalteten und in denen weder der genaue Lade- und Entladeort, noch der Lieferzeitpunkt festgelegt worden seien. Der jeweilige "Beförderungsauftrag" laute:

"Ich beauftrage die Firma H, int. Transporte, für mich Waren in Luxemburg abzuholen und zum vereinbarten Lieferort (nächste Bezirkshauptstadt) zu bringen. Die Bezahlung erfolgt in bar bei Abholung der Ware."

Zusätzlich sei am "Transportauftrag" der Preis pro Kilogramm bzw. Liter angegeben. Die Menge der zu befördernden Waren in Kilogramm/Liter sei eingetragen worden.

Die Landwirte hätten keinen Kontakt zum Frächter gehabt, dieser sei ihnen oftmals nicht namentlich bekannt (bzw. bewusst) gewesen. Es habe keine Spezifikation der abzuholenden Waren vorgelegen. Auf die Beförderungen von PSM sei das Bundesgesetz über die Beförderung gefährlicher Güter (GGBG 1979) anzuwenden gewesen. Nach § 3 Abs. 1 Z. 8 GGBG 1979 gelte als "Versender" derjenige, für dessen Rechnung die Güterbeförderung besorgt werde. Nach § 22 Abs. 3 GGBG 1979 dürfe der Versender ein gefährliches Gut nur befördern lassen, wenn er dem Spediteur sämtliche zur Erfüllung seiner Pflichten erforderlichen Unterlagen übergeben habe und die erforderlichen Weisungen erteilt habe. Die A habe immer wieder betont, dass sie dem Spediteur H die notwendigen Papiere übergeben

habe. Nach dem GGBG 1979 sei dies aber Aufgabe desjenigen, der den Transportauftrag erteile.

Nach Art. 22 Z. 1 des Übereinkommens im internationalen Straßengüterverkehr, BGBl. Nr. 13/1961 (CMR), welches auf die gegenständlichen Frachtverträge anzuwenden sei, habe der Absender den Frachtführer, wenn er ihm gefährliche Güter übergebe, auf die genaue Art der Gefahr aufmerksam zu machen. Vertragspartner des Frachtvertrages seien der Absender und der Frachtführer. Nach den vorliegenden Frachtpapieren seien in keinem Fall die österreichischen Empfänger als Absender angeführt. Als Absender sei vielmehr die A, zum Teil aber etwa deren belgische Lieferantin genannt. Nach Art. 9 CMR diene der Frachtbrief bis zum Beweis des Gegenteils als Nachweis für den Abschluss und den Inhalt des Beförderungsvertrages sowie die Übernahme des Gutes durch den Frachtführer. Der Spediteur H habe in seiner eidesstattigen Erklärung vom 17. April 2000 angegeben, dass die Frachtpapiere von N für ihn ausgestellt worden seien. Die Ausstellung des "CMR" obliege dem Frächter, weshalb auch dieser Umstand ein Hinweis darauf sei, dass in Wahrheit eine Versendung der Waren durch die A vorliege.

Der Frachtvertrag sei ein Konsensualkontrakt und bedürfe im Allgemeinen keiner besonderen Form. Er komme mit Einigung über den wesentlichen Vertragsinhalt zustande. Die streitgegenständlichen "Transportbestellscheine" beinhalteten bis auf den Preis keinerlei Anhaltspunkte über den Inhalt des Transportauftrages. Selbst der Ladeort sei in den meisten Fällen unrichtig, weil die tatsächliche Beladung größtenteils aus Belgien erfolgt sei. Die A habe hinsichtlich der unzureichenden Determinierung des Frachtvertrages vorgebracht, dass es für das gültige Zustandekommen eines Frachtvertrages ohnehin keiner Schriftlichkeit bedürfe; spätestens im Zeitpunkt der Abholung der PSM seien im Wege der konkreten Beauftragung der Spedition durch die jeweiligen Obmänner der EKG gültige Frachtverträge zustande gekommen. Wenn aber die Frachtrechnungen direkt an die Verantwortlichen der EKG ohne Hinweis auf deren Stellung als Vertreter der einzelnen Warenempfänger ausgestellt worden sei und auch der konkrete Transportauftrag erst im Zeitpunkt der Bereitstellung der Waren durch die Verantwortlichen der EKG erteilt worden sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass die einzelnen Landwirte Vertragsparteien des Transportauftrages gewesen seien. Selbst die A räume ein, dass die Transportbestellscheine keinen Frachtauftrag darstellten, sondern nur eine Zustimmung zu einem von den Verantwortlichen der EKG abzuschließenden Frachtvertrag.

Aber selbst wenn man das Zustandekommen von Frachtverträgen zwischen dem Spediteur H und den einzelnen inländischen Bauern unterstellte, müsste dem Zweck des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 entsprechend die Versandhandelsregel zum Tragen kommen. Auf Grund der gemeinschaftlichen Organisation des Transportes und des Umstandes, dass von verschiedenen Bauern bzw. EKG in verschiedenen Bundesländern für alle Transporte immer derselbe Spediteur beauftragt worden sei, und einer Reihe von Umständen, die für die Mitwirkung der A an der Beauftragung dieses Spediteurs sprächen, könne zumindest ein indirektes Versenden durch die A unterstellt werden.

Wenn sich die Käufer aus wirtschaftlichen Gründen einer Organisation bedienten und selbst keinerlei Initiative entwickelten, sei nicht mehr von einer Abholung auszugehen.

Der Spediteur H habe mehrfach die Aussage bestätigt, dass die (Rück-)Transporte an die österreichischen EKG bzw. Landwirte von N und F bereits bei seiner ersten Kontaktaufnahme mit der AB-GmbH in Aussicht gestellt worden seien. Er habe sowohl in seiner Erstaussage vom 30. Juni 1998, deren Inhalt er in der Aussage vom 30. Mai 2000 bestätige, sowie in der eidesstattigen Erklärung vom 17. April 2000 erklärt, dass er von Vertretern der A ein Konzept für die Erstellung eines Transportbestellscheines erhalten habe. In der Aussage vom 30. Mai 2000 bekräftige er dies und konkretisiere seine Aussage dahin gehend, dass man ihm einen Musterbestellschein gegeben habe. Er habe in der in der Niederschrift vom 30. Mai 2000 enthaltenen Aussage vorgebracht, dass Transportpreise mit N und F ausgehandelt worden seien. Der Umstand, dass der Transportpreis für alle österreichischen Abnehmer im Jahr 1997 gleich hoch gewesen und bereits auf dem Transportbestellschein fixiert gewesen sei, spreche für die Richtigkeit dieser Aussage. Es sei nicht glaubwürdig, dass die einzelnen EKG einen Frächter gesucht hätten, da im Jahr 1997 sämtliche Transporte von der A an österreichische Bauern durch die Spedition H erfolgt seien.

Es liege ein weiteres Indiz für die Mitwirkung bzw. Initiative der A an der Beauftragung der Spedition H für die Transporte der PSM an die österreichischen Landwirte darin, dass sich bei der Spedition H in der entsprechenden Umschlagmappe für die Transportaufträge bei der Rubrik "Auftraggeber" der Firmenname der A finde.

Der Spediteur H und sein Fahrer FS hätten vorgebracht, dass die Verteilung der Waren in Österreich auf Grund von Verteilerlisten erfolgt sei, die anlässlich der Abholung der Ware von Vertretern der Beschwerdeführerin ausgehändigt worden seien. In nahezu allen Auftragsmappen fänden sich so genannte Mengenberichte; diese Mengenberichte bzw.

Bedarfslisten seien von Mitarbeitern der A für die Kommissionierung der Waren erstellt worden. Meist sei die Übernahme der Waren von den Empfängern in Österreich auf diesen Mengenberichten bestätigt worden, die sohin offenbar auch eine Lieferscheinfunktion gehabt hätten. Die Mengenberichte hätten offensichtlich auch der Verteilung der Waren gedient. Sie seien den abholenden Fahrern von Vertretern der A übergeben worden. Den abholenden Lkw-Fahrern seien auch Ladelisten übergeben worden.

Die A habe selbst vorgebracht, dass die Spedition H sie um Mitteilung ersucht habe, wann welche Waren für welchen Kunden zur Abholung bereit stünden. Somit sei die Spedition H über wesentliche Inhalte des Transportauftrages offenbar erst von der A in Kenntnis gesetzt worden. Dies spreche dafür, dass die Spedition H zwar formal von den EKG mit den Transporten beauftragt worden sei, ihr die Details des Auftrages aber von der A bekannt gegeben worden seien.

Am Transportauftrag 703/00/127 des Subfrächters scheine der Vermerk auf: "i. uns. Auftrag für Firma [A] b. Hr. N melden.". Auf dem Transportauftrag für den Subfrächter sei unter der Rubrik "Entladetermin" angeführt: "anschließend lt. Weisung von (Name der A), Herr N bis spätestens Sams. 22.03.". Ein Lieferplan sei wiederum von der AB-GmbH per Telefax übermittelt worden. Demnach bildeten erst die Informationen der A (bzw. der AB-GmbH) die Grundlage für den Verteilerplan. Dadurch sei jedenfalls erwiesen, dass die A an der Versendung der PSM beteiligt gewesen sei bzw. mitgewirkt habe.

Allen Rechnungen an die jeweiligen Verantwortlichen der EKG liege eine Liste der Frachtkosten bei, gegliedert nach Landwirten, Menge und einzelnen Frachtkosten. Nach Aussage des Spediteurs H habe er diese Listen von N und F persönlich zur Rechnungserstellung übernommen, da ihm die Rechnungserstellung auf Grund der ihm vorliegenden Kundenaufträge wegen diverser Nachlieferungen nicht möglich gewesen wäre.

A habe eingeräumt, dass sie der Spedition H über Ersuchen in manchen Fällen zu Datenvergleichszwecken ausnahmsweise Listen mit Namen und Adressen und den abgeholten Mengen zur Verfügung gestellt habe. Die Spedition hätte die Rechnungserstellung aber schon auf Grund ihrer eigenen Unterlagen durchführen können. Die Finanzlandesdirektion für [die] Steuermark halte demgegenüber die Aussage des Spediteurs H für schlüssig, dass es nur sehr schwer möglich sei, auf Grund von Transportbestellscheinen, die bis auf die zu liefernden Mengen in Kilogramm oder Liter keine näheren Angaben enthielten, richtige Rechnungen zu erstellen.

Demnach sei die A an den Transportvorgängen und der Auftragsvergabe durchaus beteiligt gewesen, auch wenn sie darauf geachtet habe, formal nicht nach außen hin in Erscheinung zu treten.

Wie den Aussagen der einzelnen Abnehmer zu entnehmen sei, hätten sie selbst keine Kenntnis von der Transportabwicklung und dem genauen Inhalt des Transportauftrages gehabt. Ihren Aussagen sei zu entnehmen, dass sie sich nicht in die Transportabwicklung involviert fühlten und für sie letztlich nur der Erhalt der Ware ohne Einflussnahme auf den Transport bedeutsam gewesen sei. Wenn die A selbst ausführe, dass die Spedition H bei ihr angefragt habe, wann welche Waren für welche EKG zur Abholung bereit stünden, und von der A zur Koordinierung der Fuhren jeweils Listen erhalten habe, die Transportbestellscheine aber überhaupt keine Anhaltspunkte (bis auf den Preis) über den Inhalt des Transportauftrages beinhalteten, überdies noch Weisungen von Vertretern der A über das Abladen der Ware erteilt worden seien, sei jedenfalls die Versendung der Ware im Sinn des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 der A zuzurechnen. Wer letztlich den Frachtpreis bezahlt habe und an wen die Rechnung geschickt worden sei, sei diesbezüglich nicht von Bedeutung. Schon auf Grund der Lieferkondition im PSM-Bestellschein ("frei Luxemburg") wären die Kunden zur Bezahlung der Frachtkosten verpflichtet gewesen.

Unabhängig von der Frage eines zivilrechtlich gültigen Transportauftrages könne bei der gegenständlichen Abholkonstellation nach dem Regelungszweck des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 ein Versenden im Sinne dieser Gesetzesstelle nicht unterstellt werden.

Die A habe mittels Aussendung von Informationen über ihre Produkte und die Übermittlung von Preislisten an Obmänner von bäuerlichen Einkaufsgemeinschaften Werbung betrieben. Die EKG hätten der A Adresslisten ihrer Mitglieder gegeben. Die A habe sodann Preislisten und Bestellscheine an die Mitglieder der EKG gesandt. Zum Teil seien die Preislisten und Bestellscheine auch von Mitgliedern der EKG bzw. deren Funktionären im Einzelnen angefordert worden. Die A habe auch in einschlägigen Zeitschriften geworben. Zumeist seien die potenziellen Abnehmer auf Versammlungen der EKG informiert worden. Soweit bei diesen Versammlungen ein Vertreter der A anwesend gewesen sei, sei der Eindruck erweckt worden, dass dort für die Produkte der A geworben würde. Aus einer Reihe von Zeugenaussagen gehe hervor, dass zumindest Bestellscheine bei Veranstaltungen der EKG aufgelegt gewesen seien. Die Preislisten hätten folgende Zusatzinformationen enthalten:

"Wir bieten Ihnen in unserer Bestellaktion die Möglichkeit, Pflanzenschutzmittel, die auf dem gemeinsamen Markt in Europa angeboten werden, mit bestmöglichen Konditionen zu erwerben. Füllen Sie den Bestellschein und den Abbuchungsauftrag aus und senden Sie diese so rasch wie möglich an uns.

Unsere Preise gelten für alle Bestellungen frei Luxemburg bzw. HW (Frankreich), die mit dem unterschriebenen Abbuchungsauftrag bis zum 28.2.1997 bei uns eingelangt sind.

Mindestbestellmenge von S 3.000,--.

Sie haben auch die Möglichkeit ihre Waren von einem Spediteur abholen zu lassen.

Die Abbuchung der Anzahlung von 30 % erfolgt nach Einlangen der Bestellung und die restlichen 70 % des Gesamtbetrages erst nach Auslieferung der Waren."

Diese Form der Geschäftsanbahnung zeige, dass die A von sich aus durch verkaufsfördernde Maßnahmen in den österreichischen Markt massiv eingedrungen sei.

Zu den Merkmalen des Versandhandels zählen nach allgemeiner Verkehrsauffassung die Versendung von Bestellscheinen und Preislisten an potenzielle Kunden und der Kauf mittels Bestellscheinen ohne persönliche Kontaktaufnahme zum Lieferer. Die A habe sich hinsichtlich der Geschäftsanbahnung und des Vertriebes ihrer Produkte wie ein Versandhändler geriert. Wenn nun aber Bestellungen von einzelnen Landwirten in der beschriebenen Form abgegeben worden seien, der so genannte Transportbestellschein in Wahrheit nichts über den Inhalt des Transportauftrages aussage, die Preise in Schilling angegeben gewesen und auch in Schilling fakturiert worden seien, die Bezahlung mittels Abbuchungsauftrag über ein österreichisches Konto erfolgt sei, und die Transporte als Sammeltransporte in der oben dargelegten Weise organisiert worden seien, weil Einzelabholungen unwirtschaftlich gewesen wären, könne darin nur ein Anwendungsfall der Versandhandelsregelung erblickt werden. Die Bestellungen der einzelnen Landwirte seien zusammen auf Paletten verpackt für die jeweiligen Sammelstellen geliefert worden. Dem abholenden Frächter sei eine direkte Zuordnung an die einzelnen Abnehmer gar nicht möglich gewesen. Am Verladeort sei über die PSM nicht auf eine Art verfügt worden, dass ihre Bestimmung für die einzelnen Abnehmer sichtbar zum Ausdruck gekommen wäre.

Die Mitwirkung des Abnehmers an der Abholung habe darin bestanden, einen vollkommen undeterminierten Transportbestellschein zu unterfertigen und die Transportkosten zu



bezahlen, wozu ohnedies auf Grund der Bestellkonditionen die Verpflichtung bestanden hätte. Wenn sich die Tätigkeit des Abnehmers aber auf eine bloß formale Auftragserteilung zur Verschiebung des Lieferortes beschränke, liege kein Abholfall vor. Überdies hätten alle von der Spedition H ausgestellten Sammelrechnungen an die Verantwortlichen der EKG als Abgangsort die Adresse der AB-GmbH in Österreich angegeben, obwohl nachweislich das Abgangsland zum großen Teil Belgien gewesen sei.

Dass die Warenbewegung in Wahrheit zum überwiegenden Teil von Belgien aus erfolgt sei, ändere nichts an der gegenständlichen Beurteilung, da eben Versendungen aus Belgien vorlägen, für welche die Versandhandelsregelung ebenso gelte.

Im gegenständlichen Fall habe die AB-GmbH, eine österreichische Gesellschaft, in Luxemburg eine Tochtergesellschaft gegründet, Waren aus Österreich und anderen EU-Ländern (vor allem Belgien) bezogen und diese anschließend im Lager (vornehmlich in Belgien) an die Luxemburger Tochtergesellschaft (Beschwerdeführerin) weitergeliefert, welche diese wiederum an österreichische pauschalierte Landwirte weiterverkauft habe. Dabei sei der Erwerb der Landwirte "durch Dritte" organisiert worden. Bei diesem Sachverhalt sei von einem Versandhandel im Sinne des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 auszugehen.

Im Übrigen werde auch nicht bezweifelt, dass die Transportbeauftragung, die nach den Ausführungen der A die zentrale Frage für die Beurteilung der Berufung darstelle, formal durch die Verantwortlichen der EKG erfolgt sei. Dass die Beauftragung des Spediteurs H ohne jede Mitwirkung der A erfolgt sei, sei auf Grund der vorliegenden schriftlichen Unterlagen und der Ausführungen des Spediteurs H nicht glaubwürdig. Die A räume ein, dass sie in einigen Fällen den Spediteur H namhaft gemacht habe. Die vom Spediteur im Vorhinein gefertigten Transportbestellscheine mit österreichweit gleichen und fixen Preisen und der Umstand, dass 1997 nur die Spedition H die Transporte durchgeführt habe, sprächen für die Mitwirkung der A und gegen die Richtigkeit gegenteiliger Aussagen.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage folgte der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion grundsätzlich dem Vorbringen der A. Die von ihr bekannt gegebenen Umsätze seien allerdings um die vereinbarte luxemburgische Umsatzsteuer von 3 % zu erhöhen, da sich die Umsatzsteuerschuld aus den tatsächlich vereinnahmten Beträgen ableite.

Demnach betrage der Gesamtumsatz abzüglich der Umsätze, die mit nicht pauschalierten österreichischen Landwirten abgeschlossen worden seien:

	LUF 89,442.764,00
Erhöhung um 3 %	LUF 2,683.282,92
	LUF 92,126.047,00
Das ergebe bei einem Kurs von 2,9240 Einnahmen von	ATS 31,506.856,00
Abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer (20 %) von	ATS 5,251.143,00
ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von	ATS 26,255.713,00

(Veranlagungsakt betreffend die A, Veranlagung 1997, Ausführungen zusammengefasst entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 2006, 2003/15/0014).

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens (Finanzstrafakt Bl. 13 bis 18, 125 bis 136) leitete der Organwalter des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstraßbehörde erster Instanz (der spätere Amtsbeauftragte) gegen N und F ein finanzstraßbehördliches Untersuchungsverfahren wegen des Verdachtes fahrlässig herbeigeführter Verkürzung der Umsatzsteuer der A betreffend das Veranlagungsjahr 1997 in Höhe von ATS 5,251.143,00 ein (Finanzstrafakt Bl. 150 bis 157).

In seiner Stellungnahme an den Spruchsenat vom 12. August 2003 führte der Amtsbeauftragte unter Verweis auf die obige Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren und die dort getroffenen umfangreichen Sachverhaltsfeststellungen zur subjektiven Tatseite von fahrlässigen Handlungen der Geschäftsführer der A, N und F, aus:

Zumindest ab dem Unzuständigkeitsbeschluss der Ratskammer beim Landesgericht für Strafsachen Graz vom 28. April 1998 habe beiden Geschäftsführern klar gewesen sein müssen, dass die österreichische Finanzverwaltung das Vorliegen einer inländischen Umsatzsteuerpflicht gemäß Art.3 Abs.3 BMR ernstlich für möglich gehalten hat, womit die durch die Bundesabgabenordnung proklamierte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [ergänze wohl: in Form einer Anzeige der unternehmerischen Betätigung und wahrheitsgemäßen Mitteilung der erzielten, möglicherweise steuerpflichtigen Umsätze] schlagend geworden sei.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 23. September 1999 sei die A vom Finanzamt Graz-Stadt in Person der Fachbereichsleiterin für Umsatzsteuer ausdrücklich aufgefordert worden, Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 1997 und auch für 1998 bis zum 29. Oktober 1999 einzubringen. Ausführlich sei in diesem Vorhalt die Ansicht des Finanzamtes dargelegt worden, aus welchen Gründen die Transportaufträge nicht den Landwirten, sondern der A zuzurechnen seien – die Argumente seien die gleichen, wie sie in der später ergehenden Berufungsentscheidung [ausgeführt wurden], und dass daher der Tatbestand des Versandhandels verwirklicht sei.

In der Replik vom 16. November 1999 seien zwar rechtliche Ausführungen getätigt, die Höhe der Lieferungen nach Österreich jedoch nicht bekannt gegeben worden. Der Abgabenbehörde sei daher keine andere Wahl geblieben, als mit Bescheid vom 15. März 2000 die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer für 1997 im Schätzungswege gemäß § 184 BAO zu ermitteln. Die bezug habenden Zahlen, die es einer österreichischen Behörde erstmalig ermöglichten, bei Beurteilung [des Sachverhaltes] als Versandhandelslieferungen die inländische Bemessungsgrundlage exakt festzusetzen, seien erst im Zuge der Berufung [gegen den Schätzungsbescheid] offen gelegt worden.

Nehme man eine Steuerpflicht in Österreich als gegeben an, hätte eine Jahressteuererklärung für 1997 bis zum 31. März 1998 abgegeben werden müssen. Bemerkt werde, dass bei ganz korrekter Vorgangsweise auch unterjährig monatlich Mehrwertsteuer gezahlt hätte werden müssen bzw. zumindest monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben gewesen wären. Dies hätte eine taugliche Möglichkeit dargestellt, ohne Verzicht auf die eigene Rechtspositionen der gesetzlichen Offenlegungspflicht nachzukommen.

Spätestens seit dem Frühjahr 1998 sei den Beschuldigten durch die Anzeige des Finanzamtes Leibnitz sowie durch die anschließend immer wieder mit direktem Kontakt stattfindenden Ermittlungen durch die Prüfungsabteilung Strafsachen in der Person des M bekannt gewesen, dass die österreichische Finanzverwaltung das Vorliegen einer inländischen Steuerpflicht zumindest ernsthaft für möglich gehalten habe.

Eine Auseinandersetzung über die Frage, an welchem Tag des Jahres 1998 die Offenlegungspflicht verletzt worden sei, könne jedoch aus folgendem Grund unterbleiben: Deziert und unmissverständlich sei die A jedenfalls im Vorhalt vom 23. September 1999 der Fachbereichsleiterin – siehe oben – unter Anführung aller entscheidungsrelevanten Tatsachen und der sich daraus ergebenden rechtlichen Beurteilung die Ansicht der Behörde zur Kenntnis

gebracht und zur Einreichung der entsprechenden Steuererklärungen bis zum 29. Oktober 1999 aufgefordert worden.

Beurteile man jedoch das Verhalten der beiden Beschuldigten in den Jahren 1997 bis 2000, erwecke dies den Eindruck eines „Katz-und-Maus-Spieles“ mit der Finanzverwaltung (Spruchsenatsakt SpS 58/03, Bl. 1 ff).

Mit Erkenntnis des Spruchsenates als Organ des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. November 2003 wurde das gegen die Beschuldigten N und F wegen des Verdachtes, sie hätten in Graz als steuerlich verantwortliche Geschäftsführer der A fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne der §§ 119 ff BAO eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 1997 in Höhe von ATS 5,251.143,00, umgerechnet € 381.615,00, bewirkt und hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs.1 FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren gemäß „§ 82 Abs.2 lit.b FinStrG“ eingestellt.

In seiner Begründung führt der Spruchsenat aus:

Hinsichtlich des objektiven Sachverhaltes seien keine Widersprüche aufgetreten, zur subjektiven Tatseite sei – in Übereinstimmung mit den vorliegenden Unterlagen der steuerlichen Vertretung – der Verantwortung des N zu folgen, welche auch im Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung stehe. Dementsprechend sei festzustellen, dass eine als Fahrlässigkeit zu wertende Schuldkomponente bei beiden Beschuldigten nicht vorliege. Es sei nämlich davon auszugehen, dass sie die inkriminierte Konstruktion gewählt haben, um dem österreichischen Umsatzsteuersatz zu entgehen.

Das Finanzstrafverfahren sei ungeachtet der Frage, ob es sich bei der vorliegenden Konstruktion um einen Versandhandel handle oder nicht, einzustellen.

Für die Finanzstrafbehörde gebe es keine Bindung an die Entscheidung der Ratskammer des Landesgerichtes für Strafsachen Graz. Davon ausgehend sei zu berücksichtigen, dass das Tatbestandsmerkmal [wohl: der Tatbestand] einer fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs.1 FinStrG nicht vorliege.

Fahrlässig handle nämlich, wer die gebotene Sorgfalt außer Acht lasse. Im vorliegenden Fall sei aber das Vorgehen beider Beschuldigter vom Tatbestandselement des Vorsatzes getragen gewesen, wollten sie doch im Wissen um die Problematik der Umsatzsteuerpflicht der österreichischen Umsatzsteuerzahlung entgehen. Im Tatbestand des § 34 Abs.1 FinStrG

könne jedenfalls kein Auffangtatbestand für jene Fälle erblickt werden, in denen das Gericht bei solcherart gelagerten Vorsatzdelikten seine Zuständigkeit von sich weise.

Eine Anwendung des § 34 Abs.1 FinStrG komme nur in Frage, wenn auf Seite des (der) Beschuldigten tatsächlich objektiv sorgfaltswidriges Verhalten vorliege. Insoweit könne dem Amtsbeauftragten nicht gefolgt werden, wonach die Beschuldigten „zumindest fahrlässig“ nicht erkannt hätten, welche Fakten sie gegenüber den österreichischen Finanzbehörden offen legen mussten. Den Beschuldigten sei es vielmehr darauf angekommen, sich der österreichischen Umsatzsteuerverpflichtung zu entziehen.

Eine Feststellung der Unzuständigkeit der Finanzstrafbehörde erster Instanz wegen Vorliegens von Vorsatz würde aber im Hinblick auf den unstrittigen strafbestimmenden Wertbetrag mit der Entscheidung der Ratskammer kollidieren.

Selbst wenn [aber] davon ausgegangen würde, dass bei gegebenem Vorsatz eine Verurteilung wegen des Fahrlässigkeitsdeliktes im Hinblick auf das Handeln der Beschuldigten nach dem Vorhalt im Jahre 1999 [ergänze wohl: grundsätzlich als zulässig] erblickt werden könnte, liege bei den Beschuldigten – unter Annahme der Richtigkeit der Rechtsansicht des Finanzamtes – doch ein entschuldbarer Rechtsirrtum vor. Die Beschuldigten hätten sich nämlich während des gesamten Tatzeitraumes von steuerlichen Vertretern beraten lassen. In Anbetracht der Schwierigkeit der Beurteilung der gegenständlichen Konstruktion als Versandhandel müsse aber angenommen werden, dass sich die Beschuldigten auf deren Auskünfte verlassen hätten können.

Der den Beschuldigten zuzubilligende Rechtsirrtum würde nur dann zu einer Verurteilung wegen Fahrlässigkeit führen, wenn er unentschuldbar wäre. Von einer solchen Unentschuldbarkeit wäre dann auszugehen, wenn das Unrecht der Tat für den Täter [wie] für jedermann nicht erkennbar war oder sich der Täter mit den einschlägigen Vorschriften nicht bekannt gemacht hat, obwohl er dazu verpflichtet gewesen wäre. Bei dem gegenständlichen Versandhandel könne jedenfalls nicht davon ausgegangen werden, dass ein derartiges Unrecht für den Täter wie für jedermann leicht erkennbar wäre.

In Anbetracht der ständigen Inanspruchnahme der steuerlichen Vertretung sei auch nicht anzunehmen, dass die die Beschuldigten sich mit den einschlägigen Vorschriften nicht bekannt gemacht hätten, obwohl sie dazu verpflichtet gewesen wären.

Mangels Tatbestandsmäßigkeit sei das Finanzstrafverfahren daher einzustellen gewesen.

Gegen diese Entscheidung des Spruchsenates richtet sich die zeitgerechte Berufung des Amtsbeauftragten, in welcher er ausführt:

Zu Recht werde im angefochtenen Erkenntnis festgestellt, dass das Vorgehen beider Beschuldigter vom Tatbestandselement des Vorsatzes getragen war, „wollten sie doch im Wissen um die Problematik der Umsatzsteuerpflicht der österreichischen Umsatzsteuerzahlung entgehen“. Nicht dieser Wunsch sei Gegenstand des anhängigen Finanzstrafverfahrens, sondern die Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht als Reaktion auf den Vorhalt des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. September 1999. Dem Beschuldigten N sei bei Erhalt dieses Vorhaltes nämlich sowohl durch die Anzeige des Finanzamtes vom 17. März 1999 an die Staatsanwaltschaft Graz als auch durch die Gespräche mit dem Steuerfahnder M bekannt gewesen, dass die Finanzverwaltung eine andere und zwar begründete und offenkundig nachhaltig gepflogene Rechtsverfassung [Rechtsauffassung] vertreten habe. Von N werde auch nicht behauptet, dass der Inhalt des Schreibens vom 23. September 1999 von ihm missverstanden worden wäre (Aussage des N in der Verhandlung vor dem Spruchsenat am 10. November 2003: „Wir sind davon ausgegangen, dass das Ganze mit der Entscheidung des Landesgerichtes für Strafsachen Graz erledigt ist. Richtig ist aber, dass mir nach dieser Entscheidung der Vorhalt des Finanzamtes Graz-Stadt zugegangen ist. Eigentlich war mir zumindest nach dem ersten Kontakt mit dem Finanzamt Leibnitz immer klar, dass für das Finanzamt eine Steuerpflicht in Österreich im Raum steht. Ich hatte aber eine andere Rechtsmeinung.“).

Es liege auf der Hand, dass die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß §§ 119 ff BAO nicht dadurch eingeschränkt sei, dass zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung ein beiden Teilen bewusster rechtlicher Dissens besteht, mag sich die Ansicht des Steuerpflichtigen auch auf die Beartung durch unzweifelhaft kompetente Fachleute gründen. Wie auch für den Laien ersichtlich, würde jede geordnete staatliche Verwaltungstätigkeit zusammenbrechen, wäre es rechtens, behördliches Handeln einfach ignorieren zu dürfen, wenn die Behörde [aus der Sicht der Parteien] eine falsche Auffassung vertrete. Es sei daher offenkundig, dass die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in vorwerfbarer und schuldhafter Weise verletzt worden sei.

Zwei Konstellationen seien denkbar:

Hätten die Beschuldigten den ihnen bekannten Vorhalt an ihren Steuerberater weitergegeben und sich um den Inhalt der Beantwortung nicht weiter gekümmert, so hätten sie fahrlässig gehandelt.

Hätten sie den Steuerberater jedoch angewiesen, die relevanten Zahlen nicht bekannt zu geben, sondern lediglich den der Finanzverwaltung ohnehin bekannten Rechtsstandpunkt zu wiederholen, so hätten sie vorsätzlich gehandelt.

Es werde daher beantragt, zu diesem Thema Mag. R als Zeugin zu befragen. Es sei – so der Amtsbeauftragte in einem E-Mail an den Vorsitzenden des Berufungssenates – entscheidungsrelevant, wann die Beschuldigten welche Sachverhaltsschilderung an die im gegenständlichen Fall durch Mag. R verkörperte Steuerberatung herangetragen haben, was ihnen wann geantwortet wurde und welche Schlüsse sie wann daraus gezogen und welche Handlungen sie gesetzt oder unterlassen haben.

Sollte sich aufgrund der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat erweisen, dass den Beschuldigten Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist, so möge eine angemessene Strafe verhängt werden.

Sollte sich jedoch der Verdacht auf vorsätzliche Abgabenverkürzung erhärten, so möge der Unabhängige Finanzsenat gemäß § 64 Abs.2 zweiter Satz feststellen, dass aufgrund der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages das Landesgericht für Strafsachen zur Durchführung des Finanzstrafverfahrens zuständig sei.

In einer Stellungnahme vom 14. März 2005 führt die Verteidigerin der Beschuldigten unter anderem im Wesentlichen aus:

Es sei schlicht nicht strafbar, einer Abgabenzahlung entgehen zu wollen. Die Beschuldigten hätten bei ihrer Vorgangsweise absolut eine vertretbare Rechtsansicht vertreten. Sollte sich im Zuge der endgültigen Entscheidung im außerordentlichen Rechtszug [im Abgabenverfahren] ein Rechtsirrtum herausstellen, sei dieser vom Spruchsenat den Beschuldigten bereits zu Gute gehalten worden.

Der Spruchsenat habe klar erkannt, dass der § 34 Abs.1 FinStrG kein Auffangtatbestand für jene Fälle sei, in denen „eben nicht“ Vorsatz vorliege oder bewiesen werden könne.

Der Amtsbeauftragte sei daran zu erinnern, dass die Unschuldsvermutung gelte und die Finanzstraßbehörde die Schuld von N und F zu beweisen habe.

Die Beschuldigten hätten sich zur Beantwortung des Vorhaltes vom 23. September 1999 an eine kompetente, fachlich ausgewiesene Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei gewandt. Wie sollten sie sich noch weiter um den Inhalt der Beantwortung kümmern?

Die Beschuldigten sprächen sich gegen die Ladung [Vernehmung] der Zeugin Mag. R aus, weil sie mündlich nicht mehr aussagen könne als den aktenkundigen Schriftsätzen im Umsatzsteuerakt betreffend die A enthalten sei. Die Zeugenladung sei auch deswegen willkürlich und völlig entscheidungsunrelevant, da es nicht darauf ankomme, wann die Beschuldigten sich an die Steuerberatungskanzlei gewandt hätten (diese Frage wäre ohnehin mit der Datierung der Vollmacht zu beantworten), und welche Sachverhaltsschilderung sie herangetragen haben (dies sei unschwer aus der Vorhaltsbeantwortung zu ersehen). Was Mag. R den Beschuldigten wann geantwortet habe, werde auch nicht festzustellen sein, weil in aller Regel solche Beantwortungen nicht mündlich, sondern schriftlich ergehen. sie würden wohl dem entsprechen, was dem Finanzamt Graz-Stadt geantwortet worden sei.

Die Schlüsse, die die Beschuldigten aus der Vorhaltbeantwortung gezogen haben, könne Mag. R nicht als Zeugin aus eigener Wahrnehmung beantworten. Ebenso nicht, welche Handlungen die beiden Beschuldigten gesetzt oder unterlassen haben.

Alle Fragen, die der Amtsbeauftragte an die Zeugin zu stellen wünsche, seien bereits in umfangreichen Schriftsätzen aktenkundig.

Auch zur Vermeidung von unnötigen, von ihnen zu tragenden Kosten in Höhe von zumindest € 2.000,00 würden die Beschuldigten Mag. R nicht von ihrer beruflichen Verschwiegenheitspflicht entbinden.

Letztendlich verletze das in § 157 FinStrG formulierte Dirimierungsrecht des Berufungssenatsvorsitzenden möglicherweise die Bundesverfassung im Hinblick auf das Recht auf den gesetzlichen Richter nach § [vermutlich: Art.] 83 Abs.2 B-VG [Bundes-Verfassungsgesetz], weil die Beratung des Berufungssenates geheim sei. Eine gesetzliche Festlegung eines Dirimierungsrechtes widerspreche eklatant der Unschuldsvermutung des § [Art.] 6 Menschenrechtskonvention [MRK].



Mit Schriftsatz vom 23. März 2005 teilte Mag. R mit, dass sie ihrer Vorladung zur Berufungsverhandlung nicht Folge leisten könne, weil sie einerseits am Verhandlungstag eine unaufschiebbare ganztätige Verpflichtung als Vortragende auf einem Fachseminar in Wien zu erfüllen habe und andererseits sie sich der Aussage entschlagen müsste, da sie nicht von ihrer beruflichen Verschwiegenheitspflicht entbunden werde.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Berufungssenat am 31. März 2005 – bei welcher auf die neuerliche Vorladung der Zeugin Mag. R in Anbetracht der fehlenden Entbindung (siehe oben) von ihrer Verschwiegenheitspflicht verzichtet wurde – wurde das Vorbringen des Amtsbeauftragten und der verfahrensgegenständliche strafrelevante Sachverhalt in Anwesenheit beider Beschuldigten ausführlich erörtert.

Das Begehren des Amtsbeauftragten, beide Beschuldigte wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG schuldig zu sprechen, wurde einerseits als unbegründet abgewiesen, andererseits aber der verfahrensgegenständliche Sachverhalt – letztlich in Übereinstimmung mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für [die] Steiermark vom 20. November 2002 im Abgabenverfahren – als in Österreich umsatzsteuerpflichtiger Versandhandel bewertet und die Beschuldigten eindringlich belehrt, dass im Falle neuerlicher, von ihnen objektiv zu verantwortender Verletzungen der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bzw. unterlassener Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen eine Rechtfertigung wie bisher, letztendlich gestützt auf einen angeblichen Rechtsirrtum, nicht mehr glaubhaft sein wird und sie voraussichtlich mit empfindlicher Bestrafung zu rechnen haben würden.

Noch vor Ergehen der schriftlichen Ausfertigung der Berufungsentscheidung im gegenständlichen Finanzstrafverfahren hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2. März 2006, Zl. 2003/15/0014, die obgenannte Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben und im Wesentlichen ausgeführt (zur Entscheidung siehe RdW 2006/244, 255):

Aus dem zitierten Urteil des Europäischen Gerichtshofes zu C-296/95 lasse sich für die Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Beförderung bzw. Versendung durch den Lieferer oder für dessen Rechnung („on behalf of“, „pour son compte“) in Art. 28b Teil B Abs.1 der Sechsten MwSt-Richtlinie zunächst ableiten, dass vorrangig auf die objektive Natur der Vorgänge und nicht auf die ihnen verliehene (zivil)rechtliche Form abzustellen sei. Unter

Beachtung der Begründungserwägungen im Ratsprotokoll und des Zwecks der gesamten Regelung des Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie komme es nicht entscheidend darauf an, wer im Falle eines Transportes durch einen Dritten zivilrechtlich Schuldner des Dritten geworden ist. Vielmehr komme es darauf an, ob der Lieferant die Transportleistungen des Dritten organisiert hat bzw. dem potenziellen Käufer der Ware die Möglichkeit der (gegebenenfalls durch einen Dritten zu erbringenden) Transportleistung angeboten hat.

Aus dem Urteil C-296/95 ergebe sich weiters, dass dabei nicht nur auf den Lieferer als solchen, sondern auf die wirtschaftliche Einheit, der er angehört (wozu etwa Schwestergesellschaften zählen, aber auch Muttergesellschaften und Gesellschafter), abzustellen sei.

In diesem Sinne hielten es *Kolacny / Caganeek*, UStG<sup>3</sup>, Art 3 Anm 4, zutreffend für ausreichend, wenn der Lieferer die Versendung „veranlasst“ habe. Es liege kein Abholfall vor, wenn sich die Tätigkeit des Abnehmers auf eine bloß formale Auftragserteilung an den Frachtführer beschränke (*Kolacny / Caganeek*, aaO, Anm 6).

Wenn der Transport vom Verkäufer organisiert werde, und sei es auch im Namen und für Rechnung des Abnehmers, liege sohin eine dem Verkäufer zuzurechnende Lieferung im Sinne des Art 28b Teil B Abs.1 der Sechsten MwSt-Richtlinie vor.

Ausreichend konkrete Feststellungen über ein derartiges Organisieren hat der Verwaltungsgerichtshof in der Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren vermisst.

Ebenso wurde bemängelt, dass diejenigen Umsätze im Jahre 1997 vor dem Überschreiten der Lieferschwelle noch – entgegen der Beurteilung im Abgabenverfahren – in Österreich noch nicht umsatzsteuerpflichtig gewesen seien.

Der Berufungssenat unterlegt dem Handeln der Finanzstraßbehörden als wesentlichen Aspekt unter anderem einen Präventionscharakter, wonach potentielle Finanzstraftäter von der Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten abgehalten werden sollten.

In Anbetracht der von den Beschuldigten zu ihrer Entlastung vorgetragenen Einlassungen, wonach sie im Wesentlichen einem Rechtsirrtum erlügen wären, könnten diese – ließe man die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes uneinbezogen zum gegenständlichen Finanzstrafverfahren – zu ihrem Schaden möglicherweise zur irrigen Schlussfolgerung verleitet werden, dass ein Handeln wie verfahrensgegenständlich in abgabenrechtlicher Hinsicht nicht

eindeutig geklärt wäre, weil auf die Entscheidung des Berufungssenates II als Organ der Finanzlandesdirektion für [die] Steiermark als Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 22. November 2002 (bzw. die dort vorgenommene Qualifizierung dieses verfahrensgegenständlichen Sachverhaltes als steuerpflichtiger Versandhandel) und die diese Rechtsansicht im Finanzstrafverfahren abschließend bestätigende, am 31. März 2005 verkündete Berufungsentscheidung nunmehr eine die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion wegen Subsumptionsmängel wieder aufhebende Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen war.

In Anbetracht dieser besonderen Umstände wurde für die schriftliche Ausfertigung im gegenständlichen Finanzstrafverfahren die neuerliche Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren abgewartet.

Tatsächlich hat der Unabhängige Finanzsenat nunmehr mit seiner Berufungsentscheidung vom 12. März 2008, GZ. RV/0179-G/06, im Einklang mit der Beurteilung des strafrelevanten Sachverhaltes in abgabenrechtlicher Hinsicht durch den dort erkennenden Berufungssenat folgende zusätzliche Feststellungen getroffen bzw. folgende abgabenrechtliche Würdigung vorgenommen:

Anlässlich einer Zeugenbefragung des H vor dem unabhängigen Finanzsenat am 23. Oktober 2006 habe dieser angegeben, dass es für die Kalkulation der Transportkosten für die strittigen Transporte keine rechnerischen Grundlagen gegeben habe. Er habe die Preise ausgehend von einem Komplett-LKW plus 30% ADR-Aufschlag kalkuliert. Die Distanz habe keine wesentliche Rolle gespielt. Für Abnahmemengen einzelner Landwirte bzw. Einzelaufträge hätte sich eine Fahrt nicht ausgezahlt. Einzelaufträge hätte er auch nicht angenommen.

Die Kalkulation der Transportkosten sei nicht speziell auf die von der A vertriebenen Produkte zugeschnitten gewesen. Er glaube auch nicht, dass Art und Größe der Gebinde Einfluss auf die Preiskalkulation gehabt hätten.

Es habe aber auch von seiner Seite kein Angebot gegeben, PSM anderer Lieferanten zu den Landwirten zu befördern.

Er habe 1997 nur die der Behörde bekannten Transporte mit Produkten der A an private Abnehmer (Landwirte) durchgeführt.

Wenn ein Landwirt ihn mit Einzeltransporten für andere Lieferanten beauftragt hätte, hätte er zu diesen Konditionen nicht liefern können und wären Sondervereinbarungen erforderlich gewesen. Dies hätte sich im Einzelfall für einen Landwirt auch nicht ausgezahlt.

Auf die Frage, warum die fixen Transportpreise laut den vorliegenden "Transportbestellscheinen" zu den jeweiligen Destinationen in Österreich, trotz unterschiedlicher Wegstrecken gleich hoch sein konnten, habe der Zeuge angegeben, dass die Entfernung vom Ausgangspunkt für alle Destinationen ungefähr gleich lang gewesen sei, weshalb ein Mittelpreis festgelegt worden sei, unabhängig davon, wo die Abnehmer in Österreich ansässig waren.

Da laut den vorliegenden Transportbestellscheinen als Abgangsort Luxemburg aufscheint, der Großteil der Transporte aber von V in Belgien aus erfolgte, sei der Zeuge befragt worden, wer den Auftrag für den zusätzlichen Transport erteilt und wer die Kosten für die längere Strecke getragen habe.

H habe dazu angegeben, dass die vereinbarten Transportpreise derartig überhöht waren, dass es keine Rolle gespielt hat, ob nun W oder V oder eine andere Stadt in Belgien der Abgangsort der Lieferungen war. Es hätte auch nichts ausgemacht, wenn bspw. ein Subfrächter 800 km unbeladen gefahren wäre, weil eben die Transportkosten derartig überhöht kalkuliert waren.

Luxemburg sei auf den Transportbestellscheinen der Landwirte angegeben worden, weil ihm Herr F von der A mitgeteilt habe, dass die Ware in W abzuholen sei. Er habe unter Heranziehung der Vorlage der erwähnten anderen Spedition den Transportbestellschein nach diesen Angaben verfasst. Dass dann die Waren tatsächlich in Belgien abzuholen waren, habe aufgrund der Preisgestaltungen keine Rolle gespielt. Der Disponent habe im Einzelfall den Abholort mit den Mitarbeitern der A ausgemacht. Die Landwirte hätten auf den Abholort keinen Einfluss gehabt und sei mit diesen auch nicht Rücksprache gehalten worden.

Die Frage an den Zeugen, ob er den Kunden der A angeboten habe, zu den gleichen Bedingungen und zu den für Lieferungen der A ausbedungenen Fixpreisen Transporte von anderen PSM-Händlern in Luxemburg oder Belgien durchzuführen, habe dieser verneint.

Im Übrigen habe der Zeuge auf seine bisherigen Vernehmungen vor der Abgabenbehörde laut Niederschriften vom 30. Juni 1998 und 30. Mai 2000 verwiesen, welche er in vollem Umfang aufrecht halte.

Die A habe sich dazu in der Vorhaltbeantwortung vom 20. August 2007 dahingehend geäußert, dass diese Aussage des H nur beweise, dass die Rolle der A beim Transport der PSM über eine simple Beitragsleistung nicht hinausgehe.

Wenn die Spedition H vor Durchführung eines Transportes mit der A Kontakt aufgenommen habe, sei ihr wohl mitgeteilt worden, ob die Ware aus dem Lager Luxemburg oder Belgien abzuholen sei. Als Transportauftrag seitens der A sei dies aber nicht zu werten.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 12. März 2008 habe die A vorgebracht, aus dem obgenannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gehe hervor, dass der festgestellte Sachverhalt nicht ausreiche, um von einem Transportauftrag durch die A auszugehen, sondern sich ihre allfällige Aktivitäten auf eine bloße Beitragsleistung beschränken. Die Transportorganisation sei durch die Kunden selbst in Form von EKG erfolgt. Da im fortgesetzten Verfahren gegenüber dem dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Sachverhalt keine zusätzlichen Sachverhaltselemente hervorgekommen seien, werde die Festsetzung der Umsatzsteuer 1997 mit Null beantragt.

Der Vertreter des Finanzamtes habe entgegnet, dass aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hervorgehe, dass sehr wohl wichtige Indizien auf das Vorliegen von Versandhandel hinwiesen, aber im aufgehobenen Bescheid entsprechende Sachverhaltsfeststellungen nicht getroffen worden seien. Es habe beantragt, aus diesem Erkenntnis den Schluss zu ziehen, dass Versandhandelsumsätze vorlägen.

Strittig wäre im vorliegenden Fall die Frage gewesen, ob die berufsgegenständlichen PSM-Lieferungen der A im Jahr 1997 an umsatzsteuerlich pauschalierte Landwirte in Österreich auf Grund der Bestimmungen über den "Versandhandel" gemäß Art. 3 Abs. 3-7 UStG 1994 umsatzsteuerpflichtige Umsätze in Österreich darstellen, oder ob diese Lieferungen als so genannte "Abhollieferungen" einzustufen sind und demnach die Steuerpflicht im Mitgliedstaat der Abholung entstanden sei.

Die mit "Versandhandel" überschriebenen Absätze 3 bis 7 des Art. 3 UStG 1994 (BMR) lauten in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl. Nr. 756/1996 wie folgt:

"(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.

(4) Abs. 3 ist anzuwenden, wenn der Abnehmer

1. nicht zu den in Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört oder

2.

a) ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, oder

b) ein Kleinunternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates von der Steuer befreit ist oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen ist, oder

c) ein Unternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anwendet, oder

d) eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und als einer der in den lit. a bis d genannten Abnehmer weder die maßgebende Erwerbsschwelle (Art. 1 Abs. 4 Z 2) überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet. Im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ist die von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Erwerbsschwelle maßgebend.

(5) Der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen in den jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, muss bei dem Lieferer im vorangegangenen oder voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr die maßgebende Lieferschwelle übersteigen. Maßgebende Lieferschwelle ist

1. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland der Betrag von 1,4 Millionen Schilling,

2. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates der von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Betrag.

(6) Wird die maßgebliche Lieferschwelle nicht überschritten, gilt die Lieferung auch dann am Ort der Beendigung der Beförderung oder Versendung als ausgeführt, wenn der Lieferer auf die Anwendung des Abs. 5 verzichtet. Der Verzicht ist gegenüber dem Finanzamt innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum eines Kalenderjahres, in dem erstmals eine Lieferung im Sinne des Abs. 3 getätigt worden ist, schriftlich zu erklären. Er bindet den Lieferer mindestens für zwei Kalenderjahre. Die Erklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum dieses Kalenderjahres, in dem erstmals eine Lieferung im Sinne des Abs. 3 getätigt worden ist, gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

(7) Die Abs. 3 bis 6 gelten nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge. Abs. 4 Z 2 und Abs. 5 gelten nicht für die Lieferung verbrauchssteuerpflichtiger Waren."

Die zitierte Bestimmung ist in Umsetzung des Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (in der Fassung der "Binnenmarktrichtlinie 91/680/EWG, siehe dazu *Ruppe*, UStG 3.Aufl., EinfBMR, Tz 3ff) ergangen. Diese Richtlinienbestimmung lautet auszugsweise:

"(1) Abweichend von Art. 8 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 2 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung des Versands oder der Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Käufer befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

- die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person, für den/die die Abweichung gemäß Art. 28a Abs. 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, oder an eine andere nicht steuerpflichtige Person,
- es handelt sich um andere Gegenstände als neue Fahrzeuge oder als Gegenstände, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden.

Werden die so gelieferten Gegenstände von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Käufer eingeführt, so gelten sie als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert.

(2) Handelt es sich bei den gelieferten Gegenständen jedoch um nicht verbrauchssteuerpflichtige Waren, so gilt Abs. 1 nicht für Lieferungen von Gegenständen, die in ein und denselben Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung versandt oder befördert werden, wenn

- der Gesamtbetrag dieser Lieferungen - ohne Mehrwertsteuer - im laufenden Kalenderjahr den Gegenwert von 100.000 ECU in Landeswährung nicht überschreitet und
- der Gesamtbetrag - ohne Mehrwertsteuer - der gemäß Abs. 1 vorgenommenen Lieferung von anderen Gegenständen als verbrauchssteuerpflichtigen Waren im vorangegangenen Kalenderjahr den Gegenwert von 100.000 ECU in Landeswährung nicht überschritten hat."

Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie normiere, dass so genannte Versandhandelslieferungen an nichtvorsteuerabzugsberechtigte Erwerber als im Bestimmungsland erbracht anzusehen sind. Damit solle verhindert werden, dass es bei Lieferungen an nicht erwerbsteuerpflichtige Erwerber (etwa pauschalisierte Landwirte) im grenzüberschreitenden Versandhandel wegen der Steuersatzunterschiede zu Wettbewerbsverzerrungen und Standortverlagerungen kommt (*Birkenfeld*, Mehrwertsteuer in der EU, 5. Auflage, 146; *Ruppe*, UStG 3. Aufl., Tz 19 zu Art. 3 BMR).

Ziel der Versandhandelsregelung sei somit die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen, Standortverlagerungen und Aufkommensverschiebungen, deren Ursache in den unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen der Mitgliedstaaten begründet ist. Nach den ursprünglichen Plänen der Kommission sollte die Verlagerung des Lieferortes in den Bestimmungsmitgliedstaat auf den Versandhandel (von "Versandhäusern") im engeren Sinn beschränkt bleiben. Da sich aber im Zuge der Arbeiten an der "Binnenmarkt-Richtlinie" herausstellte, dass keine befriedigende Abgrenzung des "Versandhandels" zu den übrigen

Versendungslieferungen gefunden werden könne, sei die Regelung ausgedehnt auf alle Lieferungen worden, bei denen die gelieferten Gegenstände direkt oder indirekt vom Lieferer oder in dessen Auftrag versandt oder befördert werden (*Tumpel*, MwSt im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Wien 1997, 583, mwN), ausgedehnt.

Art. 28b Teil B Abs. 1 der Sechsten MwSt-Richtlinie stelle nun darauf ab, dass die Gegenstände durch den Lieferer oder für dessen Rechnung an den Verkäufer versandt oder befördert werden. Keine solche Lieferung liege vor, wenn der Käufer den Gegenstand selbst abholt oder der Gegenstand im Auftrag des Käufers durch einen Dritten befördert wird. Im Ratsprotokoll der Ratstagung vom 16. Dezember 1991 zur Binnenmarkt-Richtlinie finde sich zu Art. 28b Teil B die Erklärung des Rates und der Kommission, dass diese Sonderregelung für Fernverkäufe in allen Fällen zur Anwendung gelange, in denen die Gegenstände "direkt oder indirekt" vom Lieferer oder in dessen Auftrag versandt oder befördert werden (vgl. *Tumpel*, aaO, 584; *Ruppe*, UStG3, Tz 21 zu Art. 3 BMR). Als ein Beispiel für eine solche "indirekte" Versendung durch den Lieferer nenne *Tumpel*, aaO, den Fall, in welchem der Abnehmer dem Verkäufer Vollmacht erteilt, einen Dritten mit dem Transport zu beauftragen.

Das Urteil des EuGH vom 2. April 1998, C-296/95, EMU, sei zur Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (insbesondere auch deren Art. 10) ergangen. Art. 10 Abs. 2 der deutschen Fassung Richtlinie 92/12/EWG spreche von der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die "vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt an eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Person" versandt oder befördert werden. (Die englische Fassung der Richtlinie spreche von "by the vendor or on his behalf", die französische Fassung von "par le vendeur ou pour son compte".) Demgegenüber stelle Art. 28b Teil B der deutschen Fassung der Sechsten MwSt-Richtlinie darauf ab, dass die Gegenstände "durch den Lieferer oder für dessen Rechnung" von einem anderen Mitgliedstaat aus versandt oder befördert werden. (Die englische Fassung der Richtlinie formuliere allerdings "by or on behalf of the supplier", die französische Fassung "par le fournisseur ou pour son compte".) Während also die Richtlinie 92/12/EWG in ihrer deutschen Fassung die Versendung bzw. Beförderung "vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr" anspreche, betreffe die Sechste MwSt-Richtlinie in ihrer deutschen Fassung die Versendung bzw. Beförderung "vom Lieferer oder für dessen Rechnung", wobei allerdings zu beachten sei, dass die englische und die französische Fassung der beiden Richtlinien jeweils idente Begriffe verwenden ("on his behalf"; "pour son compte").



In diesem Urteil C-296/95 habe sich der EuGH der von einer Partei des seinerzeitigen Verfahrens vertretenen Zuordnung der Beförderungsleistung nach den Grundsätzen der zivilrechtlichen Stellvertretung nicht angeschlossen. Die Gemeinschaftsrechtsordnung wolle grundsätzlich ihre Begriffe nicht in Anlehnung an eine oder mehrere nationale Rechtsordnungen definieren, sofern dies nicht ausdrücklich vorgesehen sei. Zudem sei zu beachten, dass sich Grundsätze des Zivilrechts nicht notwendigerweise für die Anwendung im Steuerrecht eignen, "das eigenständigen Zwecken dient". Zur Bestimmung des Art.10 Abs.2 der Richtlinie 92/12/EWG habe der EuGH in diesem Urteil gemeint, dass sie neben der Beförderung durch den Verkäufer selbst "auch und in viel weiterem Sinn sämtliche Fälle des Versandes oder der Beförderung auf Gefahr des Verkäufers" (durch Dritte) umfasse (Rn 45). "Im Übrigen bescheinigt die in dieser Bestimmung verwendete Formulierung deutlich, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber eher auf die objektive Natur der Vorgänge als auf die ihnen verliehene rechtliche Form abstellt." (Rn 46).

Des Weiteren habe der EuGH im Urteil C-296/95 Schwestergesellschaften als Teil ein und derselben wirtschaftlichen Einheit eingestuft und für relevant erachtet, dass eine Schwestergesellschaft der Verkäufergesellschaft und nicht die Käufer "die Risiken der Entwicklung der Wechselkurse" getragen hat. Im Hinblick auf dieses Risiko sei davon auszugehen, dass die Waren "vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert worden sind".

Der EuGH habe somit für die Beförderung "auf Gefahr" des Verkäufers (wobei in der diesem Urteil zugrunde liegenden Verfahrenssprache von "by the vendor or on his behalf" die Rede ist) nicht das Bestehen des Risikos betreffend Untergang der Ware (Preisgefahr) gefordert, sondern das – im Zigarettenhandel an Privatpersonen relativ unbedeutende – Risiko der Wechselkursänderung als für die Zurechnung der Beförderung an den Verkäufer ausreichend erachtet.

Das Urteil des EuGH C-296/95 sei nicht zur Mehrwertsteuer und damit nicht zur Sechsten MwSt-Richtlinie ergangen. Zutreffend verweise die A darauf, dass sich die die Versendung bzw. Beförderung betreffende Formulierung in Art.10 der deutschen Fassung der Richtlinie 92/12/EWG nicht völlig mit der Formulierung in Art. 28b Teil B Abs. 1 der deutschen Fassung der Sechsten MwSt-Richtlinie deckt. Im Hinblick auf die weitgehende Übereinstimmung der Formulierung und der Ziele der Regelungen beider Richtlinienbestimmungen könne aber das Urteil C-296/95 für die Auslegung der in Rede stehenden Richtlinienbestimmung herangezogen werden. Wesentlich sei auch, dass den unterschiedlichen Ausdrücken "auf

Gefahr" in der deutschen Fassung der Richtlinie 92/12/EWG und "auf Rechnung" in der deutschen Fassung der Sechsten MwSt-Richtlinie die einheitlichen Begriffe "on behalf of" in der englischen Fassung beider Richtlinien und "pour son compte" in der französischen Fassung beider Richtlinien gegenüberstehen.

Aus dem Urteil C-296/95 lasse sich für die Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Beförderung bzw. Versendung durch den Lieferer oder für dessen Rechnung ("on behalf of"; "pour son compte") in Art. 28b Teil B Abs. 1 der Sechsten MwSt-Richtlinie zunächst ableiten, dass vorrangig auf die objektive Natur der Vorgänge und nicht auf die ihnen verliehene (zivil)rechtliche Form abzustellen ist. Unter Beachtung der Begründungserwägungen im Ratsprotokoll und des Zwecks der gesamten Regelung des Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie komme es nicht entscheidend darauf an, wer im Falle eines Transportes durch einen Dritten zivilrechtlich Schuldner des Dritten geworden ist. Vielmehr kommt es darauf an, ob der Lieferant die Transportleistung des Dritten organisiert hat bzw. dem potenziellen Käufer der Ware die Möglichkeit der (gegebenenfalls durch einen Dritten zu erbringenden) Transportleistung angeboten hat. Aus dem Urteil C-296/95 ergebe sich weiters, dass dabei nicht nur auf den Lieferer als solchen, sondern auf die wirtschaftliche Einheit, der er angehört (wozu etwa Schwestergesellschaften zählen, aber auch Muttergesellschaften und Gesellschafter), abzustellen sei.

Laut Verwaltungsgerichtshof komme es im Berufungsfall daher darauf an, ob die A (selbst oder durch eine Person, die ihr wirtschaftlich nahe steht, wie etwa die Muttergesellschaft oder einen Gesellschafter) den Transport der PSM organisiert hat, wobei in erster Linie auf die objektive Natur der Vorgänge und nicht auf die gewählte rechtliche Form abzustellen ist. Von einem Organisieren des Transportes in diesem Sinn wird etwa auszugehen sein, wenn die A oder eine ihr wirtschaftlich nahe stehende Person die Transportmöglichkeit den Kunden angeboten bzw. ein solches Angebot veranlasst hat. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn den Kunden beim Anbieten der Waren auch die Möglichkeit eines Vertragsabschlusses mit einem Transportunternehmen angeboten worden ist, wenn also etwa der Bestellschein der Waren und der Transportbestellschein in einem gewissen Zusammenhang dem Kunden angeboten worden sind und dies initiativ auf die A oder ihr wirtschaftlich nahe stehende Personen zurückzuführen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem aufhebenden Erkenntnis zum Ausdruck gebracht, dass in der angefochtenen Berufungsentscheidung vom 20. November 2002 eine ausdrückliche Sachverhaltsfeststellung (als Ergebnis einer die Ermittlungsergebnisse

verarbeitenden Beweiswürdigung), wonach die Initiative für den Transport und die Organisation des Transportes der strittigen PSM-Lieferungen bei der wirtschaftlichen Einheit der A lagen, unterlassen habe. Die Aneinanderreihung von Indizien, wenngleich diese gewichtig seien und durchaus darauf hinwiesen, dass die A die Transportmöglichkeit für die Abnehmer organisiert hat, mache eine klare Sachverhaltsfeststellung darüber nicht entbehrlich.

Die zivilrechtlichen Gegebenheiten seien für die Frage des Transportauftrages nicht maßgeblich, da die Vorgänge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen seien. Indiziell, vor allem auf Grund der Aussagen des Spediteurs H könne man zwar zum Ergebnis kommen, dass die A die Transporte zu ihren Endabnehmern in Österreich initiativ organisiert habe, der angefochtene Bescheid lasse aber eine derartige konkrete Sachverhaltsfeststellung vermissen.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sei auch das Urteil des EuGH vom 2. April 1998, C-296/95, EMU, eins zu eins auf den Berufungsfall anzuwenden. Es müsse demnach im weiteren Verfahren nur die Beweiswürdigung klarer erfolgen.

Demnach liege eine dem Verkäufer zuzurechnende Lieferung im Sinne des Art. 28b Teil B Abs. 1 der 6. MWSt-RL vor, wenn der Transport vom Verkäufer organisiert werde, sei es auch im Namen und für Rechnung des Abnehmers.

Dazu sei auszuführen:

Es stehe unstrittig fest, dass N und F im Streitjahr Gesellschafter und Geschäftsführer der A waren. Weitere Gesellschafterin war die AB-GmbH, deren Alleingesellschafter wiederum N war. Danach zählen die Gesellschafter N, F und die AB-GmbH zur wirtschaftlichen Einheit der A.

Der Spediteur H habe mehrfach ausgesagt, dass ihm schon Ende 1996 von N und F in Aussicht gestellt worden war, Transporte an österreichische Landwirte (Kunden der A) durchzuführen.

In seiner Aussage am 23. Oktober 2006 habe H dargelegt, dass die fixen Transportpreise, die er mit den Vertretern der A festgelegt hatte, österreichweit gleich hoch waren, da diese Mittelpreise darstellten und die Entfernungen vom Ausgangspunkt zu den einzelnen Abladestellen ungefähr gleich lang waren.

Es habe keine Rolle gespielt, ob nun der Abgangsort in Luxemburg oder in Belgien lag, da die festgelegten Fixsätze ohnehin überhöht gewesen seien.

Er, H, habe weder mit den Abnehmern noch mit den Verantwortlichen der EKG Transportpreise oder sonstige Transportkonditionen vereinbart. Einzelaufträge wären jedenfalls für die Abnehmer keinesfalls rentabel gewesen.

Die mit N und F vereinbarten Fixpreise seien um einige Groschen über dem Preis einer genannten anderen Spedition, die PSM-Transporte für eine der A bzw. deren Vertretern wirtschaftlich nahe stehende Gesellschaft an österreichische Abnehmer (pauschalierte Landwirte) bereits im Jahr 1996 durchgeführt hatte, gelegen.

Ursprünglich habe ihm F mitgeteilt, dass die Waren in W abzuholen seien. F habe ihm für die Erstellung der Transportscheine ein Muster der genannten Spedition zur Verfügung gestellt. Er habe einen Transportbestellschein nach diesem Muster angefertigt, vervielfältigt und dann einen Teil an N und F zur Verteilung bei Informationsveranstaltungen ausgehändigt. Größtenteils habe er die Bestellscheine an von F namhaft gemachte Sammelstelleninhaber übermittelt. Diese Bestellscheine seien teilweise gesammelt von den Sammelstellen und teilweise auch einzeln per Post bei ihm eingelangt.

H habe im Auftrag der AB-GmbH PSM - Transporte von Österreich, Frankreich und Italien nach Luxemburg/Belgien durchgeführt und zum Teil auch im Anschluss daran die strittigen Transporte zu den Sammelstellen der Landwirte im Zuge der Rückfahrten abgewickelt.

Nach den schlüssigen und glaubwürdigen, mehrfach bestätigten Aussagen des H, hat die A den Spediteur ausgesucht, mit diesem die Transportkonditionen vereinbart, diesem ein Muster zur Anfertigung der Transportbestellscheine gegeben und die Übermittlung dieser Formulare an die Obmänner der EKG bzw. Besteller ihrer Produkte veranlasst.

Demnach wurden die strittigen Transporte eindeutig von der A initiiert und organisiert und wurde –wie im Folgenden noch dargestellt – auch der Ablauf der einzelnen Transportvorgänge von der A bestimmt.

Die Darstellung der A, dass die jeweiligen Verantwortlichen der EKG Sammelstelleninhaber den Spediteur selbst ausgesucht und mit diesem gesondert den Preis und die Transportbedingungen vereinbart hätten, sei schon im Hinblick auf die große Anzahl der Abnehmer, die Verteilung der Abladestellen auf vier Bundesländer und die Tatsache, dass alle

Transporte von derselben Spedition zu den gleichen Bedingungen abgewickelt worden waren, unglaublich und den logischen Denkgesetzen widersprechend. Auch die Anfertigung und Verteilung einheitlicher Transportbestellscheine an alle Kunden der Bw. in Österreich, widerspreche diesem Vorbringen der A.

Die Transportbestellscheine seien an die Kunden der A zeitgleich mit den Bestellscheinen verteilt worden. Die fixen Transportpreise standen daher bereits fest, bevor die Verantwortlichen der EKG das Bestellvolumen und die Anzahl der Besteller kannten. Es war den Verantwortlichen der EKG schon nach dem zeitlichen Ablauf nicht möglich, die Transportkonditionen mit dem Spediteur zu vereinbaren.

Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt habe, hätte es eines enormen logistischen Geschicks bedurft, wenn es einer derart großen Zahl österreichischer Landwirte für sich (bzw. lediglich für "ihre" einzelne EKG) ohne Initiative der wirtschaftlichen Einheit der A gelungen sein sollte, aus der großen Zahl von Leistungen am Markt anbietenden Spediteuren stets die Spedition H zu finden und – unter identen Konditionen – zu beauftragen. Ein solches "logistisches Geschick" widerspreche aber den Erfahrungen des täglichen Lebens und sei nicht glaubwürdig.

Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes könne bereits aus diesem Umstand geschlossen werden, dass die strittigen Transporte von der wirtschaftlichen Einheit der A veranlasst wurden.

Angesichts der vorliegenden Abläufe und Indizien, die sich mit den schlüssigen und logisch nachvollziehbaren Aussagen des H deckten, bestehe kein Zweifel daran, dass die wirtschaftliche Einheit der A die Transporte initiiert und organisiert habe.

Im Folgenden werden weitere Indizien dargelegt, aus denen deutlich hervorgehe, dass die A die Transporte initiiert und organisiert habe:

Die Spedition H legte die Rechnungen über die Transportkosten an die jeweiligen Obmänner bzw. Verantwortlichen der EKG. Diese kassierten ihrerseits die anteiligen Frachtkosten von den Abnehmern (Landwirten).

Allen Rechnungen liegt eine Liste der Frachtkosten, gegliedert nach Abnehmern, Menge und Frachtkosten, bei.

Nach der Aussage des H seien ihm diese Listen von der A bzw. deren Mitarbeitern zur Verfügung gestellt worden. Ohne diese Listen hätte er die Frachtkosten gar nicht abrechnen können, zumal die Waren häufig in mehreren Tranchen geliefert worden waren.

Die A stellte diese Aussage zunächst in Abrede. In der Folge räumte N laut Aussage in der Niederschrift vom 25. September 2000 jedoch ein, dass es theoretisch sein könnte, dass H seine Daten mit denen der A vergleichen habe wollen und dass Mitarbeiter der A ihm diese Informationen im Ausnahmefall zur Verfügung gestellt hätten.

In der Vorhaltbeantwortung vom 1. Juli 2002 beziehe sich die A zu dieser Frage auf eine ergänzende Stellungnahme zur Berufung vom 27. Oktober 2000. Darin räume die A ein, dass sie H in manchen Fällen über Ersuchen zu Datenvergleichszwecken ausnahmsweise Listen mit Namen, Adressen und den abgeholten Mengen zur Verfügung gestellt habe, jedoch sicherlich keine Preise.

Laut den Ermittlungsorganen des Finanzamtes lagerten die von den Abnehmern ausgefüllten "Transportbestellscheine" beim Spediteur völlig ungeordnet in Schachteln und konnten demnach wohl nicht die Grundlage für die Abrechnung der Transportkosten gebildet haben.

Die Transportbestellscheine wiesen weder ein Lieferdatum noch die Abholstellen (Sammelstellen) bzw. Rechnungsadressaten auf. Die Spedition H konnte demnach gar nicht wissen, welcher Sammelstelle der jeweilige Unterzeichner eines Transportbestellscheines zuzuordnen war und mit welcher Lieferung (Lieferzeitpunkt) dessen Waren versendet wurden. Dies umso mehr, als die bestellten Waren zum Teil auch in mehreren Tranchen geliefert wurden.

Weiters wurden die Waren seitens der A dem jeweiligen Frachtführer für die einzelnen Sammelstellen zusammenverpackt, palettenweise foliert, ohne Hinweis auf die einzelnen Abnehmer übergeben. Eine Zuordnung des Frachtgutes und der Transportkosten auf die einzelnen Abnehmer war dem Spediteur danach ohne Zurverfügungstellung der Rechnungsgrundlagen durch die A nicht möglich.

Demnach habe die A dem Spediteur die Informationen zur Erstellung der Transportrechnungen in Form der genannten Listen geliefert.

Diese Umstände ließen eindeutig die wirtschaftliche Zurechnung der Transporte an die wirtschaftliche Einheit der A erkennen.

Auch wenn die A die Meinung vertrete, dass die Spedition H in der Lage gewesen sein musste, die Rechnungen ohne die von ihr zur Verfügung gestellten Aufstellungen zu erstellen (was allerdings nach den obigen Feststellungen gar nicht möglich war), gebe sie dennoch zu, dem Spediteur entsprechende Listen zu "Datenvergleichszwecken" überlassen zu haben. Ein vom Lieferanten unabhängiger Spediteur hätte für die Vorschreibung der Transportkosten nicht auf Unterlagen des Lieferanten zurückgegriffen und wären ihm diese vom Lieferanten wohl auch nicht überlassen worden.

Laut mehrfacher Aussagen des H – die auch von der A nicht bestritten werden – teilte die A dem Spediteur respektive seinen Mitarbeitern mit, wann und wo welche Waren für welche EKG abzuholen waren.

In der Aussage vom 26. Oktober 2006 habe H dezidiert wiederholt, dass die Landwirte keinen Einfluss auf den Abgangsort hatten. Dem wäre auch von der A nicht widersprochen worden (siehe u.a. Vorhaltbeantwortung vom 10. Juli 2002, S 5, Vorhaltbeantwortung vom 20. August 2007). Da die A als Lieferantin dem Transporteur die wesentlichen Informationen über den Transportablauf bekannt gegeben habe und der Transporteur erst durch diese Informationen in die Lage versetzt wurde, den Transport durchzuführen (die Transportbestellscheine enthielten keine Angaben darüber), stehe es fest, dass die A den Transport organisiert habe.

Die bestellenden Landwirte hätten ausgesagt, dass ihnen die Spedition H meist gar nicht bekannt war und sie auch keinen Kontakt zur Spedition hatten. Sie hatten keinerlei Einfluss auf den Transportvorgang und den Transportpreis gehabt. Diese Aussagen deckten sich mit denen von H.

Die Abnehmer hätten lediglich die völlig undeterminierten "Transportbestellscheine" ausgefüllt und zahlten in der Folge die für sie angefallenen Frachtkosten an die jeweiligen Obmänner bzw. Sammelstelleninhaber.

Die Abnehmer erhielten diese "Transportbestellscheine" üblicherweise von den Verantwortlichen der EKG (ausnahmsweise wurden diese von Vertretern der A zu einer Informationsveranstaltung mitgebracht). Die Transportbestellscheine seien meist bei Veranstaltungen bzw. Zusammenkünften der EKG gemeinsam mit den Warenbestellscheinen aufgelegt bzw. wurden verteilt. Zum Teil wurden diese gleich im Zuge dieser Veranstaltungen ausgefüllt gemeinsam mit den Warenbestellscheinen bei den

Verantwortlichen der EKG abgegeben, die diese in der Folge an den Spediteur weiterleiteten, zum Teil wurden diese erst danach an den Spediteur übermittelt.

Gleichzeitig stehe fest, dass die wirtschaftliche Einheit der A den Spediteur ausgesucht, mit diesem den Transportpreis vereinbart und die Anfertigung und Versendung der Transportbestellscheine an die Verantwortlichen der EKG angeordnet habe.

Demnach wurden die Bestellung der Waren und deren Transport den Kunden in einem gewissen Zusammenhang angeboten.

In einem solchen Fall des zusammenhängenden Angebotes von Waren und Transportmöglichkeit (im Wege eines außenstehenden Frachtführers) sei laut dem Verwaltungsgerichtshof von einem Transport auf Rechnung ("on behalf of"; "pour son compte") des Verkäufers auszugehen, macht es doch keinen Unterschied, ob ein höherer Warenpreis (bei als Nebenleistung miterbrachtem Transport zum Käufer) oder ein niedrigerer Warenpreis samt Organisieren der getrennt verrechneten Transportmöglichkeit angeboten werde. Dies umso mehr, wenn, wie im gegenständlichen Fall die Kosten, welche für den Transport durch die Spedition H dem einzelnen österreichischen Landwirt angelastet worden sind, im Durchschnitt so gering waren, dass schon aus diesem Grund auszuschließen war, dass der einzelne Landwirt die Ware persönlich in Belgien oder in Luxemburg abholen würde (und genauso eine Einzelfahrt durch Frachtführer unrentabel gewesen wäre – was H auch bestätigt habe).

Als weiteres Indiz in diesem Zusammenhang sei auch die Informationsveranstaltung am 26. Februar 1997 (rund 500 Teilnehmer) zu werten, die wie eine Verkaufsveranstaltung der A angekündigt worden wäre und bei der N gesprochen habe. Bei dieser Veranstaltung seien offenbar im Beisein eines Vertreters der A – auch wenn N laut der A nur einen Fachvortrag gehalten habe – die Waren der A und deren Transport durch Auflage der jeweiligen Bestellscheine den Kunden in einem gewissen Zusammenhang angeboten worden.

Die "Transportbestellscheine" weisen keinen Transportzeitpunkt, keinen konkreten Versendungsort (selbst das Versendungsland "Luxemburg" entsprach in den meisten Fällen nicht dem wahren Abgangsland), keine Bezeichnung der Waren und keinen Ankunftsort auf.

Diese Transportbestellscheine beinhalten nicht einmal die Minimalerfordernisse eines Transportauftrages, was von der A auch nicht bestritten werde. Die A sehe in den "Transportbestellscheinen" eher eine Einverständniserklärung der Abnehmer.



Die wirtschaftliche Einheit der A habe der Spedition den Abholort und die Destinationen in Österreich mitgeteilt.

Die wirtschaftliche Einheit der A habe dem Transporteur Verteilerlisten mit den Adressen der einzelnen Abladestellen in Österreich übermittelt und den Frachtführern Unterlagen (Mengenberichte) als Grundlage zur Verteilung des Ladegutes an die jeweiligen Abladestellen übergeben.

Den von der A zur Untermauerung ihres Standpunktes vorgelegten eidesstattigen Erklärungen verschiedener Verantwortlicher von EKG, nach denen diese mit der Spedition H individuell ohne Initiative der wirtschaftlichen Einheit der A die Transportkonditionen vereinbart und diese individuell mit dem Transport beauftragt hätten, kann auf Grund der glaubwürdigen und schlüssigen Aussagen des H und der dargelegten Fakten und Indizien nicht gefolgt werden. Ein solcher Ablauf wäre bei hunderten von Abnehmern auch logistisch völlig undenkbar.

Die von der A vorgelegte, von der Erstaussage und den Folgeaussagen abweichende eidesstattige Erklärung des H vom 17. April 2000, welche dieser nach eigenen Angaben gefälligkeitshalber zu Gunsten der A abgeben hatte und in der Folge widerrief, zeige auch deutlich, dass die A bemüht war, ihrer Rolle als Initiatorin und Organisatorin der Transporte zu verschleiern.

Das Vorbringen der A, dass steirische EKG-Verantwortliche die Spedition H wegen guter Erfahrungen und deren Ausstattungen für Gefahrgütertransporte an ihre Kollegen in den anderen Bundesländern weiter empfohlen hätten, widerspreche offenkundig dem wahren Geschehensablauf und sei völlig unglaubwürdig. Eine derartig starke Vernetzung einer Vielzahl, auf mehrere Bundesländer verteilter EKG widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Es sei außerdem davon auszugehen, dass auch in den anderen Bundesländern Transporteure mit entsprechender Erfahrung mit Gefahrgütern ihre Dienste angeboten hatten. Das Argument der Erfahrung mit Gefahrgütern greift auch deshalb nicht, weil sich die Spedition H häufig Subfrächter bediente.

Diese Behauptung der A sei auch deshalb völlig absurd, weil die Bestellungen größtenteils im Februar 1997 im Anschluss an die Veranstaltungen bzw. Zusammenkünfte der EKG erfolgten und die Transportbestellscheine der Spedition H zu diesem Zeitpunkt bereits auflagen und ausgefüllt wurden. Die ersten Transporte erfolgten bereits im ersten Märdrittel. Der Großteil

der Lieferungen war schließlich Ende März abgeschlossen. Es sei nicht nachvollziehbar, wie sich bereits vor Beginn der Transporte (Abgabe der Transportbestellscheine) die Kenntnis vom besonderen Know How der Spedition H für PSM-Transporte unter der Vielzahl der auf verschiedene Bundesländer verteilten Abnehmer (EKG) der A hätte verbreiten können.

Auffällig sei auch, dass die A detailreich den Ablauf der Transportvorgänge schildere, gleichzeitig mit diesen Transporten aber nichts zu tun haben will.

Die Transportbestellscheine wiesen einen Fixpreis pro Kilogramm/Liter PSM für den Transport von "Luxemburg" zur jeweiligen Bezirkshauptstadt (ohne Nennung) in Österreich aus.

Tatsächlich wurden die PSM aber größtenteils von Belgien versandt. Laut Verwaltungsgerichtshof sei daher zu klären gewesen, wer den Auftrag zur zusätzlichen Transportstrecke von Belgien aus erteilt und wer allfällige Mehrkosten für die Differenzstrecke getragen habe.

Laut H (Aussage vom 23. Oktober 2006) haben Vertreter der A der Spedition respektive dem Disponenten bekannt gegeben, wo bzw. ob die Ware in Belgien oder Luxemburg abzuholen war. Es habe somit keines gesonderten Auftrages für die Differenzstrecke "Luxemburg-Belgien" bedurft. Die festgelegten Fixpreise seien entsprechend hoch angesetzt worden, dass es keine Rolle gespielt habe, ob die PSM in Luxemburg oder Belgien abzuholen waren. Es seien demnach keine zusätzlichen Transportkosten angefallen. Luxemburg als Abgangsort sei lediglich in die Transportbestellscheine aus der Vorlage übernommen worden und habe F ihm diese Information gegeben.

Gerade der Umstand, dass kein gesonderter Transportauftrag für die Strecke zwischen Luxemburg und Belgien erforderlich war, zeige, dass die von den Landwirten ausgefüllten Transportbestellscheine nur formalen Charakter hatten und die Landwirte auf die Transportvorgänge keinen Einfluss hatten. In Wahrheit sei der Abholort zwischen der A als Lieferantin und der Spedition H vereinbart worden. Dass Luxemburg (eine genauere Ortsbezeichnung wurde nie angeführt) als Abholort nicht relevant war, sei auch aus den "Auftragsmappen" der Spedition H, wonach meist V in Belgien als Abgangsort aufscheint, ersichtlich.

Der Verwaltungsgerichtshof führe auf Seite 40 seiner Entscheidung weiters aus, dass es für das fortgesetzte Verfahren bedeutend sein könnte, auf Grund welcher Kalkulation die

Spedition H die Fixpreise pro Kilogramm/ Liter errechnet hat und ob diese Kalkulation speziell auf Produkte der A abgestellt war.

Laut H habe es keine besonderen Kalkulationsgrundlagen gegeben und waren die Preise auch nicht auf Produkte der A zugeschnitten. Er habe Fixpreise mit Vertretern der A vereinbart. Grundlage sei eine volle LKW-Ladung plus ARD-Zuschlag gewesen. Die daraus resultierenden Fixpreise laut Transportbestellscheinen seien jedenfalls überhöht gewesen. Auch diese Aussagen betreffend überhöhte Transportpreise sprechen gegen die Auswahl des Spediteurs durch kaufmännisch denkende Abnehmer.

H habe im Streitzeitraum aber nur PSM der A zu privaten Abnehmern in Österreich transportiert. Einzelaufträge hätte er gar nicht angenommen und hätten zu diesen Konditionen auch nicht durchgeführt werden können.

Wenn nun trotz Vorliegens fixer Transportpreise, die nicht im Speziellen auf Produkte der A zugeschnitten waren, die Spedition H im Streitzeitraum ausschließlich Produkte der A an private Abnehmer in Österreich durchführte, liege darin ein wesentliches Indiz für die Zurechnung des Transportes an die A.

Da außerdem die Spedition H den Landwirten kein Transportangebot für Waren anderer PSM-Lieferanten gemacht habe, erübrigt es sich festzustellen, ob die Landwirte Vergleichsangebote für PSM im Raum Belgien/Luxemburg eingeholt hatten.

Die Ausführungen der A in der mündlichen Berufungsverhandlung am 12. März 2008, dass durch die Aussagen des H keine neuen Sachverhaltselemente, die die Annahme von Versandhandel rechtfertigten, hervorgekommen seien, gehe damit ins Leere.

Im Übrigen habe der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass ausreichend Indizien für den Nachweis von Versandhandel vorlägen, die aufgehobene Entscheidung die konkrete Feststellung, dass die wirtschaftliche Einheit der A die Transporte organisiert und initiiert hat, aber vermissen habe lassen. Es habe also im fortgesetzten Verfahren keiner weiteren Ermittlungsergebnisse bedurft, um das Vorliegen von Versandhandel festzustellen.

Die Aussage des H vom 23. Oktober 2006 habe hinsichtlich der vom Verwaltungsgerichtshof vorgebrachten ergänzenden Erwägungen bestätigt, dass ohne Initiative und Organisation der wirtschaftlichen Einheit der A der Transport der bestellten PSM nach Österreich nicht möglich gewesen wäre.

Weitere Feststellungen:

Die Spedition H habe über die strittigen Transportvorgänge so genannte " Auftragsmappen" angelegt. Auf den Auftragsmappen der Spedition H (weiße Mappen mit dem Aufdruck "Transportauftrag" und den wichtigsten Transportdaten, in denen die Transportunterlagen gesammelt sind) scheine als Auftraggeber in allen Fällen die "A" auf.

Den Auftragsmappen seien keine Hinweise auf die Landwirte als Auftraggeber zu entnehmen. Sie beinhalten keinerlei Korrespondenz, Vermerke über Verhandlungen oder sonstige Gespräche mit den Landwirten bzw. Verantwortlichen der EKG.

Demnach sei erkennbar, dass für den Spediteur de facto die wirtschaftliche Einheit der A den Transport in Auftrag gegeben habe, auch wenn die Rechnungslegung an die Verantwortlichen der EKG erging und die Landwirte die Kosten trugen.

Nicht nur, dass auf den Auftragsmappen der Spedition H als Auftraggeber immer die "A" aufscheine, so wurde bspw. auch der Rechnungsentwurf zum Auftrag 703/01/044 ursprünglich an die A adressiert und der Rechnungsempfänger schließlich durch einen Verantwortlichen einer EKG ersetzt.

Dieser Geschehensablauf verdeutliche, dass auch die Spedition H diesen Transportvorgang zu Sammelstelleninhabern de facto der wirtschaftlichen Einheit der A zugerechnet habe.

Laut der A sei bei diesem Transportvorgang für österreichische Landwirte in Luxemburg geladen und in Belgien lediglich ein kleiner Teil ab- bzw. dazugeladen worden. Die Angaben im CMR seien unvollständig. Die Fracht zu den österreichischen Landwirten sei von diesen beauftragt und seitens der Spedition auch an diese verrechnet worden. Die Rechnung über ATS 12.000,00 an die AB-GmbH resultiere aus einer von der A verschuldeten Verzögerung wegen verspäteter Bereitstellung der Waren, weshalb die AB-GmbH im Kulanzwege die Kosten der dadurch verursachten Stehzeiten des LKW übernommen habe.

Weder aus der Rechnung noch aus der Auftragsmappe seien irgendwelche Hinweise für die Behauptungen der A über Stehzeiten oder irgendwelche Kulanzzahlungen zu entnehmen.

Auf den Verteilerlisten (Listen der Abladestellen in Österreich) in den Auftragsmappen des Spediteurs scheine immer wieder die AB-GmbH, die mit der A eine wirtschaftliche Einheit im Sinne des EuGH laut Urteil in der Rs C-296/95 bilde, als Faxabsender auf bzw. seien diese Listen zum Teil auch handschriftlich von N erstellt worden. Diese Verteilerlisten seien dem

jeweiligen LKW-Fahrer von der A ausgehändigt worden. Sie beinhalteten die Sammelstellen, an denen die von der A zusammengestellten Fassungen abzuladen waren.

Danach seien die Abladestellen in Österreich dem Spediteur von der wirtschaftlichen Einheit der A genannt worden.

Dieser Umstand decke sich mit der Aussage des H.

In den Auftragsmappen würden auch so genannte Mengenberichte einliegen. Nach den Ausführungen der A in der Stellungnahme vom 27. Oktober 2000 unter Punkt 3. Ziffer 6 (Darstellung eines Musterfalles) handle es sich bei diesen "Mengenberichten" oder auch "Bedarfslisten" um Kommissionierungslisten für die einzelnen Abladestellen, welche von Mitarbeitern der A erstellt worden waren.

Diese Mengenberichte dienten u.a. der Verteilung der Waren an den einzelnen Abladestellen. Sie wurden den abholenden Fahrern von Vertretern der A ausgehändigt. Meist wurde auch die Übernahme der Waren von den Empfängern auf diesen Mengenberichten bestätigt.

Die A räume in diesem Zusammenhang selbst ein (bspw. Vorhaltbeantwortung vom 10. Juli 2002), dass nicht die Abnehmer, sondern die A dem Spediteur H mitgeteilt hat, wann welche Waren für wen abzuholen waren.

Beispielhaft würden noch weitere Inhalte von Auftragsmappen dargestellt werden:

Auftragsnummer 703/00/092 (Vorhalt lit. e):

Es handle sich um eine Lieferung vom 17. März 1997 (Subfrächter, kein CMR; Abgangsort V Belgien).

Der Verteilerplan, welcher zur Niederschrift mit H vom 29. August 2000 als Beilage 4.) angeführt wurde, weise am oberen Rand sehr schwer erkennbar als Faxabsender die AB-GmbH auf. Faxempfängerin ist laut Aufdruck der Anschluss eines Hotels in Belgien, in dem N laut Vorhaltbeantwortung vom 10. Juli 2002 gewohnt hat.

Die A bestreite zwar, dass diese Verteilerliste von ihr bzw. ihr nahe stehenden Personen verfasst wurde, räumt aber ein, dass diese Listen vom Büro der AB-GmbH als Fax versendet wurden. Die A begründe dies damit, dass das Büro der AB-GmbH und die Spedition H nur 200 m voneinander entfernt waren, weshalb Mitarbeiter der Spedition immer wieder Unterlagen,

die für die A bestimmt waren, ins Büro der AB-GmbH brachten, von wo sie dann mittels FAX an die A in Luxemburg weitergeleitet worden seien.

An anderer Stelle (siehe unten) führte die A selbst aus, dass sie für den Spediteur Verteilerlisten angefertigt und diesem ausgehändigt habe.

Einerseits sei der Faxempfänger das angegebene Hotel in Belgien und nicht der Luxemburger Fax-Anschluss der A, wie von ihr behauptet wird.

Andererseits sei es völlig absurd, dass man Unterlagen zuerst körperlich 200 m weit in ein anderes Büro bringt, um es von dort aus faxen. Eine derartige Vorgangsweise sei völlig unlogisch und widerspreche der allgemeinen Erfahrung. Es habe kein vernünftiger Grund dafür bestanden, dass die Spedition H diese Liste, wenn sie von ihr erstellt worden wäre, nicht auch von ihrem Büro aus gefaxt hätte. Diese Argumentation sei völlig unverständlich, zumal auch die mit den genannten Fax-Nummern versehene Ausfertigung und nicht das Original in der Auftragsmappe der Spedition H liege.

Auch die von der A ins Treffen gebrachte örtliche Nähe der Spedition H und der AB-GmbH sprechen für die Organisation der Transporte durch die wirtschaftliche Einheit der A.

Die Mappe beinhalte weiters die Beilage 5.) zur oa. Niederschrift, welche eine unbestritten handschriftliche Verteilerliste des N darstelle.

Die A führte dazu aus, dass die Spedition zur Koordination der Transporte die A kontaktiert habe und angefragt, wann welche Waren für welche EKG zur Abholung bereitstünden. Die Spedition H habe aus Gründen der Koordination gebeten, entsprechende Listen gegliedert nach EKG zu übermitteln. Daraus resultiere die handschriftliche Liste von N.

Gerade dieses Vorbringen der A und diese (zum Teil handschriftlichen) Verteilerlisten zeigten, dass der Spediteur erst von der A die erforderlichen Informationen über den Transport und die Empfängerstellen in Österreich erhalten hat.

Die A habe die Waren palettenweise so zusammengestellt, dass ein LKW befüllt werden konnte und gleichzeitig auch auf die räumliche Nähe der Entladestellen Bedacht genommen, wodurch der Transport erst rentabel wurde.

Ein für die Landwirte rentabler Transport wäre demnach ohne die Koordination und Organisation der wirtschaftlichen Einheit der A denkunmöglich gewesen.

Für den genannten Transport – wie auch für andere der strittigen Transporte – habe die Spedition H einen Subfrächter beauftragt. Der Subauftrag beinhaltet unter der Rubrik Auftragsnummer den Vermerk "i. uns. Auftrag unter "A" melden".

Auftragsnummer 703/00/127 (Vorhalt lit h):

Lieferung vom 20. März 1997 (Subfrächter, Abgangsort V Belgien);

Laut CMR Absender SC , V Belgien, für den Absender habe N unterschrieben.

Am Transportauftrag für den Subunternehmer scheine wiederum der Vermerk auf:

"i. uns. Auftrag für A b. Hr. N melden auf".

Auf dem Transportauftrag für den Subfrächter sei unter der Rubrik Endladetermin angeführt:

"anschließend lt. Weisung v. A /Hr. N bis spätestens Sams. 22.03.1997".

In den Transportrechnungen wurde als Abgangsort stets W angegeben, obwohl die Waren größtenteils von V versendet wurden. Die unrichtige Angabe des Abgangsortes in den Transportrechnungen zeige auch deutlich, dass die Abnehmer der Waren bzw. deren Verantwortliche den Abgangsort gar nicht kannten.

Wie bereits dargelegt, hätte aus Gründen der Rentabilität (siehe Aussage H vom 23. Oktober 2006) pro Fahrt ein LKW befüllt werden müssen. Die Ware einer LKW-Ladung war für mehrere Empfängerstellen bestimmt. Einzelaufträge wären unrentabel gewesen und hätte diese der Spediteur auch nicht angenommen.

Es widerspreche allen Denkgesetzen, dass die Transportaufträge mehrerer von einander unabhängiger EKG zufällig so zusammenpassten, dass jeweils ein LKW befüllt werden konnte.

Ein ordentlicher Transportablauf und die gemeinschaftliche Versendung von Waren an eine derart große Anzahl von Empfängern wären faktisch nur durch die Koordination und Organisation der wirtschaftlichen Einheit der A möglich gewesen. Noch augenscheinlicher werde dies durch den Umstand, dass die Waren einzelner Besteller zum Teil in mehreren Tranchen geliefert wurden und den Empfängern der Umfang der jeweiligen Lieferungen nicht bekannt war.

Die Landwirte selbst wären mit dem Transport in keiner Weise belastet gewesen. Sie hätten lediglich die Transportkosten zu tragen gehabt. Dazu wären diese allerdings schon auf Grund der Lieferkonditionen (frei Luxemburg/X – Letzteres liegt in Frankreich, von wo aus die A ab 2002 PSM-Verkäufe durchführte) im PSM-Bestellschein verpflichtet.

Der Spediteur H habe nochmals deutlich zum Ausdruck gebracht, dass die Landwirte keinerlei Einfluss auf den Transportvorgang hatten und auch der Abholort von diesen nicht bestimmt wurde.

Die den Warenbestellscheinen beiliegenden Preislisten hätten außerdem nachstehenden Zusatz aufgewiesen:

"Sie haben auch die Möglichkeit ihre Waren von einem Spediteur abholen zu lassen".

Daraus könne aber geschlossen werden, dass der Regelfall die Versendung durch den Lieferer und die Selbstabholung durch einen von einem Kunden beauftragten Spediteur die Ausnahme gewesen sei.

Unbestritten habe die A dem Spediteur die erforderlichen Transportpapiere verschafft.

Laut § 17 Abs. 4 Z 2 Güterbeförderungsgesetz vom 31. August 1995 sei jedoch der Auftraggeber verantwortlich hinsichtlich der Eintragung des Namens und der Anschrift des Absenders, des Ablieferungsortes (Entladeortes), der Weisungen für die Zoll- und sonstige amtliche Behandlung des Gutes sowie die Bezeichnung der für diese Behandlung notwendigen Papiere sowie der Lieferklausel. Im Berufungsfall hätten die abnehmenden Landwirte oder die jeweiligen EKG keinerlei Einfluss auf die Frachtpapiere oder Kenntnis von deren Inhalt gehabt.

Nach § 3 Abs. 1 Z. 8 Bundesgesetz über die Beförderung gefährlicher Güter (GGBG 1979) gelte als Versender derjenige, für dessen Rechnung die Güterbeförderung besorgt wird. Nach § 22 Abs. 3 GGBG 1979 sei der Versender verpflichtet, dem Spediteur die für den Transport gefährlicher Güter erforderlichen Unterlagen zu übergeben und die erforderlichen Weisungen zu erteilen. Dies gelte letztendlich auch nach Art. 22 Z 1 des Übereinkommens im internationalen Straßengüterverkehr, BGBl. Nr.13/1961 (CMR).

Da diese Aufgabe im Berufungsfall unbestritten von der A erfüllt worden sei, liegt auch darin ein Indiz, dass die Transporte der A zuzurechnen sind.



Auch wenn nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes die Vorgänge hinsichtlich der Frachtpapiere kein zwingendes Indiz für die Organisation des Transportes durch die A darstellen, so bildeten diese dennoch im Gesamtbild der Verhältnisse einen Hinweis dafür.

#### Zusammenfassung:

Nach der Aktenlage und den Aussagen des Spediteurs stehe fest, dass die wirtschaftliche Einheit der A den Spediteur für die strittigen Lieferungen auswählte und mit diesem für alle Liefervorgänge einheitliche Transportkonditionen vereinbarte, die Ausfertigung und Versendung von Transportbestellscheinen an ihre Abnehmer veranlasste, sowie dem Spediteur die für den Transport maßgeblichen Informationen und Unterlagen verschaffte und die erforderlichen Anweisungen erteilte. Die A habe letztendlich der Spedition H die erforderlichen Unterlagen für die Verteilung der Waren und Erstellung der Rechnung sowie die Transportpapiere, gab die einzelnen Transportanweisungen verschafft, teilte die Transporttermine, die Belade- und die Entladeorte mit.

Die von den Abnehmern unterfertigten Transportbestellscheine versetzten den Spediteur nicht in die Lage, die jeweiligen Transporte durchzuführen, da sie bis auf fixe Preissätze und die Angabe der Menge von irgendwelchen, nicht näher definierten, zu transportierenden Waren, keine Angaben über den Transportauftrag enthielten.

Auch der Umstand, dass ein einziger Spediteur, der außerdem seinen Sitz im selben Ort wie die der A wirtschaftlich nahe stehende AB-GmbH hat, im Streitjahr sämtliche Transporte an private Abnehmer der A (hunderte Abnehmer in 4 verschiedenen Bundesländern) zu völlig identen Transportkonditionen abwickelte, sei für sich schon eindeutiger Nachweis dafür, dass die Transporte der wirtschaftlichen Einheit der A zuzurechnen sind und von dieser initiiert und organisiert wurden.

Nach dem Urteil des EuGH Rs C-0296/95, EMU, das laut Verwaltungsgerichtshof auf den Berufungsfall eins zu eins anzuwenden sei, liege in Fällen, in denen der Anstoß für den Transport der Waren vom Lieferer komme und von diesem organisiert werde, ein Versenden des Lieferers im Sinne des Art 28b Teil B der 6. MwSt-RL vor.

Da auch die übrigen für die Anwendung der "Versandhandelsregel" maßgeblichen Voraussetzungen erfüllt seien, stellten die strittigen Lieferungen der A in Österreich steuerpflichtige Versandungslieferungen im Sinne des Art 28b Teil B der 6. MwSt-RL und des Art 3 Abs. 3 UStG 1994 dar.

Nach dem Urteil des EuGH, Rs C-0296/95, EMU, sei nämlich in erster Linie auf die objektive Form der Vorgänge und nicht auf die gewählte rechtliche Form abzustellen. Die gegenständlichen Transportbestellscheine hätten nur Formalcharakter, objektiv betrachtet seien die Transportvorgänge aber der A zuzurechnen.

Das Funktionieren der Transportabwicklung sei im Übrigen im Interesse der A gelegen, deren Hauptzweck die Belieferung österreichischer Abnehmer mit PSM war.

Für die österreichischen Abnehmer sei der Einkauf bei der A nur sinnvoll gewesen, wenn der Transport günstig und ohne organisatorischen Aufwand funktionierte.

Wie den Aussagen der einzelnen Abnehmer zu entnehmen sei, hätten sie selbst keine Kenntnis von den Transportvorgängen und fühlten sich selbst auch nicht in die Transportabwicklung involviert. Für sie sei letztendlich der Erhalt der Ware zu möglichst günstigen Preisen bedeutend gewesen.

Es wäre auch für die A logistisch ungleich schwieriger gewesen, die Waren an eine Vielzahl verschiedener Transporteure zu übergeben. Dem Transporteur wurden pro Transportvorgang für mehrere EKG (Sammel- bzw. Abladestellen) die palettenweise verpackten Waren übergeben und wurde auf diese Weise jeweils ein LKW befüllt, was die Transportvorgänge auch ökonomisch machte. Bei Organisation der Transporte durch die einzelnen EKG wäre dieser Ablauf sicherlich nicht möglich gewesen, weil diesfalls mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auch verschiedene Transportunternehmer aufgetreten wären. Wegen geringeren Lademengen hätten sich zwangsläufig auch die Transportkosten erhöht, was die Wirtschaftlichkeit der Bestellung bei der A gemindert hätte.

Auch der Verkaufserfolg der A wäre ohne gleichzeitige Organisation des Transportes durch die A nicht denkbar gewesen, da bei Bestellungen im Fernhandel der Besteller nicht mit dem Transportvorgang belastet werden möchte, auch wenn er bereit ist die Transportkosten zu übernehmen.

Neben dem Urteil des EuGH vom 2. April 1998, C-296/95, EMU, das zur Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 (Verbrauchssteuerrichtlinie) ergangen und auf den Berufungsfall eins zu eins anzuwenden sei, wird auf ein weiteres Urteil des EuGH vom 23. November 2006, Rs C-5/05, Joustra, verwiesen. Dieses Urteil beziehe sich ebenfalls auf die Richtlinie 92/12/EWG.

In diesem Urteil habe der Gerichtshof erkannt, dass für den Fall, dass eine Privatperson, die nicht gewerblich tätig wird und keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt, die in einem ersten Mitgliedstaat für ihren Eigenbedarf und für den Eigenbedarf anderer Personen verbrauchsteuerpflichtige Waren erwirbt, die in diesem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind und diese Waren für deren Rechnung in einen zweiten Mitgliedstaat durch ein in diesem zweiten Staat niedergelassenes Beförderungsunternehmen verbringen lässt, Art. 7 und nicht Art. 8 der Richtlinie anwendbar sei, sodass Verbrauchsteuern auch in diesem Staat erhoben werden. In diesem Urteil hat der Gerichtshof also die Beauftragung eines Beförderungsunternehmens mit dem Transport der verbrauchsteuerpflichtigen Ware durch die Erwerber nicht als "Befördern" durch die Erwerber für den Eigenverbrauch beurteilt. Danach war das Bestimmungsland zur Erhebung der Steuer berechtigt.

Der engen Auslegung des Begriffes "Befördern" durch den EuGH in diesem Urteil liege letztendlich der Gedanke der Verhinderung des Missbrauchs zu Grunde. Demnach komme dem genannten Urteil unter teleologischen Gesichtspunkten durchaus auch für den Berufungsfall Bedeutung zu.

Zweck der Versandhandelsbestimmungen sei es, zu vermeiden, dass es im grenzüberschreitenden Versandhandel wegen der Steuersatzunterschiede zu Wettbewerbsverzerrungen und zu missbräuchlichen Standortverlagerungen in Niedrigsteuerländer komme. Demnach gehe unabhängig von nationalen zivilrechtlichen Bestimmungen nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten dem Zweck der Versandhandelsbestimmung folgend die Besteuerung auf das Bestimmungsland über, wenn der Lieferant den Transport zu privaten Abnehmern initiiert bzw. ermöglicht.

Die A sei von N und F offenkundig – neben hier nicht maßgeblichen Zulassungsbestimmungen – zur Ausnützung des Steuergefälles in Luxemburg gegründet worden. Zu diesem Zwecke seien zum Teil auch Waren von Österreich nach Luxemburg gebracht und von dort wieder nach Österreich zurückgeliefert worden.

Um die Folgen der Lieferortverlagerung durch die Versandhandelsregel zu vermeiden, habe die A versucht, die wirtschaftliche Zurechnung des Transportes an die wirtschaftliche Einheit der A zu verschleiern.

Es sei oben hinreichend dargestellt worden, dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt im Sinne des § 21 BAO die strittigen Transporte durch die wirtschaftliche Einheit der A veranlasst und organisiert wurden.

Auch wenn die Versendung der Waren in Wahrheit größtenteils von Belgien und nicht von Luxemburg aus erfolgte, komme die Versandhandelsregel zur Anwendung, da sich diese auf alle Mitgliedstaaten beziehe. Dass die Lieferschwelle auch von Belgien aus überschritten wurde, sei evident und seien auch von der A diesbezüglich keine Einwendungen vorgebracht worden.

Die A wende in ihrer Berufung und VwGH-Beschwerde Verletzung der Ermittlungspflicht nach § 115 BAO ein. Insbesondere habe die Behörde den Nachweis, dass die A den Spediteur beauftragt hat, nicht erbracht.

Dem sei zu entgegnen, dass es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber für die Anwendung der Bestimmungen über den Versandhandel nach Art. 3 Abs. 3-7 UStG 1994, nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung und die formale Auftragsvergabe ankommt. Versandhandel liegt – wie dies im Berufungsfall geschehen sei – dann vor, wenn der Lieferant den Transport zu den Abnehmern initiiert und organisiert.

Die A verweise hinsichtlich dieses Vorbringens insbesondere auf die von ihr behaupteten Widersprüche in den Aussagen des B. Tatsächlich beziehe sich dessen Aussage aber auf das Jahr 1996.

Die Aussagen diverser Abnehmer, dass sie mit dem Transport nichts zu tun hätten und ihnen die Spedition meist auch nicht bekannt war, korrespondiere mit den Aussagen des H und bestehe kein Grund, an ihrer Beweiskraft zu zweifeln.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage werde dem Berufungsbegehren wie auch schon in der Berufungsentscheidung vom 20. November 2002 insoweit gefolgt, als die von der A geltend gemachten, sich auch mit den Ermittlungsergebnissen der luxemburgischen Behörden deckende Umsätze mit nicht pauschalierten österreichischen Landwirten in Höhe von 89,442.764,00 LUF für die Berechnung der Steuer herangezogen werden.

Dieser Betrag sei um die luxemburgische Umsatzsteuer von 3%, also um 2,683.282,92 LUF zu erhöhen, was zu einem Bruttoerlös von 92,126.047,00 LUF führe.

Unter Anwendung eines Wechselkurses von 2,9240 (Kassenwert laut Erlass des Bundesministeriums für Finanzen während des ganzen Jahres 1997 gemäß § 20 Abs. 6 UStG 1994) entspreche dies einem Bruttoerlös von ATS 31,506.856,00.

Aus diesem Betrag sei die geschuldete österreichische Umsatzsteuer (Steuersatz 20%) herauszurechnen, woraus sich ein Betrag von ATS 26,255.713,00 S ergebe.

Dieser Betrag sei um die Versandhandelsschwelle von  $2 \times 1.400.000,00 \text{ ATS} = 2.800.000,00 \text{ ATS}$  (Luxemburg und Belgien) gemäß Art. 28b Teil B Abs.1 iVm Abs.2 der 6. MwSt-RL zu kürzen.

Demnach betrage die maßgebliche Bemessungsgrundlage ATS 23,455.713,00 (= € 1,704.593,10).

Die Umsatzsteuer 1997 (Steuersatz 20%) betrage demnach ATS 4.691.143,00 (= € 340.918,65).

Der Berufung sei daher teilweise stattzugeben gewesen.

Die A bekämpfe allerdings auch die Miteinbeziehung der luxemburgischen Umsatzsteuer von 3% in die Erlöse.

Dem sei entgegenzuhalten, dass sich die Umsatzsteuerschuld aus den tatsächlich vereinnahmten Beträgen und nicht aus den Nettoumsätzen aus der Gewinn- und Verlustrechnung ableitet, was auch vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt worden sei.

Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt habe, würde im Falle der Verlagerung des Ortes der Lieferung gemäß § 3 Abs. 3 UStG 1994 nach Österreich die Umsatzsteuer in Luxemburg rechtens nicht anfallen, weshalb kein Grund bestehe, die Bruttoentgelte (zivilrechtlicher Preis) gemäß § 4 Abs. 10 UStG 1994 um eine solche Steuer zu kürzen.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Vorerst ist in Bezug auf das von den Beschuldigten kritisierte Dirimierungsrecht im Sinne des § 157 FinStrG als möglicherweise verfassungswidrig anzumerken, dass eine solche Verfassungswidrigkeit für den Berufungssenat aus den Ausführungen der Beschuldigten nicht zu erkennen ist.

Soweit also solcherart ein unzulässiges „Übergewicht“ der „Berufsrichter“ gegenüber den „Laienbeisitzern“ oder allenfalls eine Verletzung der Unschuldsvermutung (durch die Aufgabe des Prinzips nach § 20 Abs.3 Strafprozessordnung [StPO] (alte Fassung) vermutet wird, wäre es dem Gesetzgeber – nach Ansicht des erkennenden Senates – auf Basis des Verfassungsrechtes auch frei gestanden, den Fall einer sich aus der Anzahl der Senatsmitglieder ergebenden allfälligen Stimmengleichheit auch dergestalt zu lösen, dass er dem Berufungssenat ein weiteres fünftes Mitglied in der Person eines sonstigen hauptberuflichen Senatsmitgliedes des Unabhängigen Finanzsenates zugeordnet hätte; auch bei einer derartigen – wenngleich wesentlich aufwendigeren – Konstellation würden die Laienbeisitzer, unterschiedliches Stimmverhalten zwischen den hauptberuflichen und den weiteren Senatsmitgliedern unterstellt, gegebenenfalls überstimmt werden.

Unter der Annahme der Redlichkeit der Senatsmitglieder ist ebenfalls nicht erkennbar, weshalb gerade im Falle des Dirimierungsrechtes die Geheimheit der Beratung verfassungswidrig sein könnte.

Im Übrigen hat der Verfassungsgesetzgeber in Art. 140 Abs.1 B-VG inkonsequenterweise ein Antragsrecht auf Prüfung der Verfassungswidrigkeit eines Bundes- oder Landesgesetzes durch den Verfassungsgerichtshof dem Unabhängigen Finanzsenat (noch?) nicht eingeräumt (wohl aber beispielsweise dem Unabhängigen Verwaltungssenat oder dem Bundesvergabeamt).

Der Beschluss der Ratskammer des Landesgerichtes für Strafsachen vom 28. April 1998, wonach – unter Zugrundelegung bereits des im Wesentlichen vollständig umschriebenen gegenständlichen strafrelevanten Lebenssachverhaltes – dem Gericht eine Zuständigkeit zur Ahndung des diesbezüglichen Verhaltens der verdächtigen N und F als Finanzvergehen nicht zukommt, weil u.a. ihnen ein vorsätzliches Verhalten „im Bereiche der Abgabenhinterziehung“ nicht unterstellt werden könne, ist in Rechtskraft erwachsen.

Ein derartiger Beschluss der Ratskammer nach § 202 Abs.2 FinStrG (damalige Rechtslage, nunmehr: Beschluss des Gerichtes nach § 202 Abs.1 FinStrG idF BGBl I 2007/44) bindet die Finanzstraßbehörden (vgl. VwGH 14.6.1984, 84/16/0074, 0075); ob er mit dem Gesetz übereinstimmt, ist dabei nicht entscheidend (VwGH 26.1.1993, 92/14/0164).

In Beschluss ist darzulegen, aus welchen Gründen die gerichtliche Zuständigkeit abgelehnt wird (§ 202 Abs.3 leg.cit alte und neue Fassung).

Gemäß § 54 Abs.5 FinStrG hat in einem derartigen Fall die Finanzstrafbehörde (hier: das Finanzamt Graz-Stadt) das Finanzstrafverfahren fortzusetzen; einer Bestrafung darf aber kein höherer strafbestimmender Wertbetrag zugrunde gelegt werden, als er der finanzstrafbehördlichen Zuständigkeit entspricht.

Eine neuerliche Befassung des Gerichtes (nach Hervorkommen entsprechender Tatsachen) ist nicht vorgesehen (VwGH 20.7.1999, 94/13/0059).

Zu prüfen ist, ob sich diese Bindung der Finanzstrafbehörden lediglich auf den verfahrensrechtlichen Aspekt einer bloßen Zuweisung der Zuständigkeiten für das weitere Finanzstrafverfahren ohne Bezugnahme auf diese Entscheidung veranlassende Hintergründe beschränkt oder auch auf die diese Verfügung stützenden entscheidungsnotwendigen Sachverhaltselemente bezieht:

Der Gesetzgeber hat offensichtlich die Regelungskompetenz zur Klärung der Frage, ob in einem Finanzstrafverfahren Verwaltungsbehörden (allenfalls durch diesen zugeordnete Tribunale) oder Strafgerichte zur Verfahrensführung zuständig sind, zweifelsfrei und rigoros letzteren zugeordnet. Daraus könnte gefolgert werden, dass dann, wenn in einem Verfahren eine entsprechende rechtskräftig gewordene gerichtliche Entscheidung vorliegt, mit welcher die Zuständigkeit den Finanzstrafbehörden zugewiesen wird, der Spruch dieser gerichtlichen Verfügung samt der diesen sinngebenden Sachverhaltsfeststellung in der erforderlichen Begründung (siehe oben) den Behörden und Parteien für das weitere Verfahren überbunden ist.

Die Finanzstrafbehörde ist an eine Unzuständigkeitsentscheidung eines Strafgerichtes jedenfalls also insoweit gebunden, als sie im Ausspruch sowohl über Schuld als auch Strafe keinen höheren strafbestimmenden Wertbetrag zugrunde legen darf als ihrer Zuständigkeit entspricht (vgl. VwGH 26.11.2002, 99/15/0154, hier zu einem Urteil nach § 214 FinStrG – ÖStZB 2003/135 = ÖStZ 2003/611).

Unstrittig ist nach Ansicht des Berufungssenates auch, dass ein rechtskräftiges Strafurteil des Landesgerichtes wegen Delikte nach dem Strafgesetzbuch für die Finanzstrafbehörden hinsichtlich der Tatumstände, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt, bindend ist. Ein vom Strafurteil abweichendes verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft

und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen (vgl. VwGH 5.9.1985, 85/16/0044 - REDOK 5178 = SWK 1986 R 17 = ÖJZ 1986/163 F = ÖJZ 1986/246 F = ÖStZB 1986, 288).

Solcherart besteht also eine derartige Bindung der Finanzstrafbehörde an eine „fremde“ Gerichtsentscheidung hinsichtlich Schuldspruch und den diesen stützenden Sachverhaltsfeststellungen in einem anderen Strafverfahren.

An ein freisprechendes Urteil eines Strafgerichts besteht in anderen Verfahren keine Bindung (VwGH 26.4.1994, 93/14/0052 – AnwBl 1994, 913 = ÖStZB 1994, 604).

Umso wesentlicher erschiene ansich diese Bindung innerhalb ein- und desselben Verfahrens.

Nach Ansicht mancher seien daher die Finanzstrafbehörden in einem nach § 54 Abs.5 FinStrG fortgesetzten Verfahren insofern auch an die Beurteilung der Schuldform durch das Gericht gebunden, als dieses seine Unzuständigkeitsentscheidung bei einem – wie im gegenständlichen Fall – die gerichtliche Zuständigkeitsgrenze überschreitenden strafbestimmenden Wertbetrag mit dem Fehlen eines Vorsatzes begründet hat.

In einem derartigen Fall können – so *Reger / Hacker / Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, Rz 7 zu § 54 – die Finanzstrafbehörden die Täter nur wegen eines Fahrlässigkeitsdeliktes bestrafen, auch wenn sie (vergleiche die energischen Ausführungen des Spruchsenates) vom Vorsatz der Täter überzeugt wäre.

Warum sich bei einer derartigen These die Bindungswirkung aber nur auf die negative Sachverhaltsfeststellung, dass der/die Täter nicht vorsätzlich gehandelt hätten, begrenzt, erschiene aber nicht einsichtig:

So könnte ja das Gericht bzw. vormals die Ratskammer die gerichtliche Unzuständigkeit ja auch mit ihrer Feststellung begründen, dass die Verdächtigen die ihnen zur Last gelegten Taten nicht begangen hätten (beispielsweise weil das ihnen zuzurechnende verfahrensgegenständliche Verhalten – wie angeblich im gegenständlichen Fall – statt einen eine von den Tätern nicht beachtete Umsatzsteuerpflicht auslösenden Versandhandel in Österreich nicht umsatzsteuerbare Abhollieferungen auslöse).

Derartige Bindungen für das weitere Finanzstrafverfahren kämen aber im Einzelfall einer vorweggenommenen Determinierung des Verfahrensgeschehens in Richtung Einstellung und



einer Zurücklegung der Anzeige im Sinne des § 90 Abs.1 StPO iVm § 201 FinStrG (alte Fassung) bzw. einer Einstellung des Ermittlungsverfahrens nach § 190 StPO äußerst nahe.

Gerade solches aber ist offenbar mit einer Entscheidung der Ratskammer über die Zuständigkeit des Gerichtes nach § 202 Abs.1 FinStrG (alte Fassung) bzw. einer Zuständigkeitsentscheidung des Gerichtes nach § 202 Abs.1 FinStrG (neue Fassung) nicht beabsichtigt (gewesen): Gemäß § 202 Abs.3 FinStrG (alte und neue Fassung) hat(te) sich die Ratskammer bzw. das Gericht auf die Entscheidung zu beschränken, ob dem Gericht die Ahndung der Tat als Finanzvergehen zukomme.

Auch wäre Feststellungen zu Lasten der Beschuldigten denkbar, welche unzulässigerweise einen späteren Schuldspruch im finanzstrafbehördlichen Verfahren vorwegnehmen würden (z.B. diese hätten fahrlässig gehandelt und solcherart fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 FinStrG zu verantworten).

Ein sich erst in der Folge ergebendes, möglicherweise auch unter Belastung der Beschuldigten mit (notwendigen) Eingriffen in deren Grundrechte zu führendes Ermittlungsverfahren und dessen Beweisergebnisse zu Gunsten oder zu Lasten der Beschuldigten wären somit entgegen der offenkundigen Absicht des Gesetzgebers vorweg unter Verletzung des Rechtes auf ein faires Verfahren nach Art. 6 Menschenrechtskonvention bestimmt.

Ein inhaltliches „Verbiegen“ des sich im fortgesetzten Verfahren ergebenden relevanten Beweissubstrates durch Finanzstraßbehörden, um wider besseres Wissen mit den eigenere Feststellungen in denen der Ratskammer bzw. des Gerichtes noch Deckung zu finden, entspräche ebenfalls nicht dem Gesetz.

Gerade auch in Anbetracht der gebotenen Rechtssicherheit und ebenso der Oficialmaxime beschränkt sich daher eine Bindung an die gerichtliche Entscheidung über die Zuständigkeit zur Führung des weiteren Finanzstrafverfahrens auf die verfahrensleitende Festlegung, wem eben in weiterer Folge diese Zuständigkeit zukommt.

Eine darüber hinausgehende Bindung der Finanzstrafbehörden liegt – wie vom Spruchsenat zu Recht festgestellt (Spruchsenatsakt Bl. 32) – nicht vor.

Wohl jedoch ist aus diesem Recht bzw. aus dieser Pflicht der Finanzstrafbehörden zur eigenständigen freien Beweiswürdigung im fortgesetzten Verfahren nicht abzuleiten, dass etwa diese auch einen Schuldspruch über Sachverhalte zu treffen hätten, für welchen die

Zuständigkeit dem Strafgericht zukommen würde: Die Zuständigkeit der Finanzstraßbehörden ist nach § 53 Abs.1 lit.b FinStrG bei vorsätzlich begangenen Finanzvergehen eben auf Sachverhalte mit strafbestimmenden Wertbeträgen bis zu ATS 1.000.000,00 bzw. dzt. € 75.000,00 sowie bei Zolldelikten bis zu ATS 500.000,00 bzw. € 37.500,00 begrenzt. Innerhalb des aus diesen Grenzen abzuleitenden Strafrahmens wäre im fortgesetzten Finanzstraßverfahren sohin auch die maximale Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe auszumessen.

So gesehen hätte der Spruchsenat im gegenständlichen Verfahren durchaus die Möglichkeit besessen, in seiner einem allfälligen Schuldspruch wegen Abgabenhinterziehung zugrunde gelegten Sachverhaltsfeststellung eine vorsätzliche Verkürzung an Umsatzsteuer durch N und F in Millionenhöhe an ATS zu konstatieren. Bei einem Schuld- und Strafausspruch wegen Abgabenhinterziehung hätte er sich aber auf ein Ausmaß zu beschränken gehabt, innerhalb dessen ihm das Gesetz eine Sanktionskompetenz eingeräumt hat.

In der Sache selbst ist auszuführen:

In eigenständiger Nachvollziehung der im Rahmen der umfangreichen Erhebungen im Abgabenverfahren gewonnenen Beweisergebnisse und deren schlüssigen und auch für den erkennenden Berufungssenat letztendlich (im Rahmen der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. März 2008) widerspruchsfreien und durch zahlreiche Argumente gestützten Würdigung besteht auch im gegenständlichen Finanzstraßverfahren gegen N und F kein Zweifel, dass die A tatsächlich im Veranlagungsjahr 1997 mittels eines Versandhandels mit PSM in Österreich umsatzsteuerbare und unter Anwendung des 20%igen Steuersatzes steuerpflichtige Umsätze in Höhe von ATS 23.455.713,00 getätigt hat, woraus sich eine Umsatzsteuerschuld in Höhe von ATS 4.691.143,00 gegenüber dem österreichischen Fiskus ergeben hat.

Gemäß § 119 Abs.1 BAO haben aber Abgabepflichtige bzw. die Wahrnehmenden deren steuerlichen Interessen (wie im gegenständlichen Fall N und F als Entscheidungsträger der A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen.

Auch haben die Abgabepflichtigen (hier: die A) bzw. die obgenannten Wahrnehmenden (hier: N und F) dem zuständigen Finanzamt (hier: dem Finanzamt Graz-Stadt als gemäß § 12

Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz für die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmern, die ihre Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung eines im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielen (zuständige Abgabenbehörde) gemäß § 120 Abs.1 iVm § 121 BAO alle Umstände binnen Monatsfrist anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe u.a. vom Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen.

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte (so auch im strafrelevanten Zeitraum) ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende dessen steuerlichen Interessen (hier also N und F für die A) spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt bzw. gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel gemäß dieser Gesetzesstelle bzw. (für Voranmeldungszeiträume ab dem 1. Juli 1998) laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung; letzteres gilt ab dem 1. Jänner 2003 nur mehr in den Fällen, in denen die Umsätze des Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen haben.

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen eine entsprechende Steuererklärung abzugeben hat. Diese Steuererklärungen waren – bis zur Einführung der elektronischen Abgabenerklärung mit BGBl I 2003/124 ab Veranlagung 2003 – bis einschließlich betreffend dem Veranlagungsjahr 2002 gemäß § 134 Abs.2 BAO in der damals geltenden Fassung bis zum Ende des Monats März des Folgejahres einzureichen gewesen, wobei – hier nicht relevant – das Finanzamt im Falle von durch den Steuerpflichtigen im Veranlagungsjahr bezogenen nichtselbständigen Einkünften betreffend die Einkommensteuererklärung eine generelle Nachfrist bis zum 15. Mai des Folgejahres gewährte.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG machen sich ein Unternehmer bzw. die Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie vorsätzlich

unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirken und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss halten.

Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet worden sind (lit.b).

Wer also zumindest wissentlich Umsatzsteuervorauszahlungen nicht bis zum Ablauf der jeweiligen Fälligkeitstage entrichtet (mit anderen Worten: diese wissentlich verkürzt) bei zumindest bedingt vorsätzlicher Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der diesbezüglichen Voranmeldung ebenfalls jeweils bis zum Ablauf dieser Tage, begeht Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er beispielsweise den Beginn bzw. die Tatsache der unternehmerischen Tätigkeit gegenüber dem Fiskus verheimlicht und auch keine Umsatzsteuererklärungen bei der Abgabenbehörde einreicht, sodass infolge Unkenntnis dieser von der Entstehung des Abgabenanspruches die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (Rechtslage vor dem 13. Jänner 1999) bzw. nicht mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Rechtslage laut BGBl I 1999/28 ab dem 13. Jänner 1999) festgesetzt werden konnte.

Ist aber dem Finanzamt die Tatsache des entstandenen Abgabenanspruches grundsätzlich bekannt, macht sich derjenige Unternehmer bzw. Wahrnehmende der steuerlichen Interessen – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, der (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er beispielsweise zur Verheimlichung seiner umsatzsteuerpflichtigen Erlöse Umsatzsteuervorauszahlungen nicht bzw. nur zu niedrig entrichtet, keine oder nur unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen einreicht und auch jegliche weitere Information über diese Erlöse in den Steuererklärungen verheimlicht oder derartige Jahressteuererklärungen nicht

einreicht (in der Hoffnung, dass eine zu niedrige Schätzung erfolgen würde, sodass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird).

Von einer versuchten derartigen Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hingegen wäre zu sprechen, wenn abgabepflichtige Unternehmer bzw. Wahrnehmende ihrer steuerlichen Interessen vorsätzlich solcherart unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versuchen, wobei gemäß § 13 Abs.2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt unterlässt in der Hoffnung, die Abgaben würden im Schätzungswege nicht bzw. zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich allenfalls als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 FinStrG zu bestrafen wären.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs.3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs.2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Gemäß § 98 Abs.3 FinStrG haben die Finanzstraßbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Verfahrensergebnisse nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob Tatsachen erwiesen sind oder nicht. Bleiben Zweifel bestehen, so dürfen diese Tatsachen nicht zum Nachteil der Beschuldigten verwendet werden.

Im gegenständlichen Fall haben laut Aktenlage N und F als Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der A somit ihren abgabenrechtlichen Pflichten insoweit nicht entsprochen, als sie im Jahre 1997 nicht den Beginn der unternehmerischen Tätigkeit der A binnen Monatsfrist und auch nicht in weiterer Folge dem Finanzamt Graz-Stadt angezeigt haben, für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1997 die angefallenen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht bis zum 15. des jeweils zweitfolgenden Monats entrichteten und auch die diesbezüglichen Voranmeldungen nicht bis Ablauf der genannten Fälligkeiten der Abgabenbehörde übermittelt haben, weshalb sie vorerst in objektiver Hinsicht Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 4,691.143,00 verkürzt haben (zuletzt am 15. Februar 1998 hinsichtlich des Voranmeldungszeitraumes Dezember 1997).

In Anbetracht des Umstandes, dass die eingangs erwähnte Anzeige des Finanzamtes Leibnitz an die Staatsanwaltschaft Graz vom 12. März 1998 durch Organe der am Sitz des Finanzamtes Graz-Stadt etablierten Dienststelle der damaligen Prüfungsabteilung Strafsachen erstellt worden ist und zur Vorbereitung derselben ein Informationsaustausch zwischen den einzelnen Finanzämtern sicherlich zweckdienlich gewesen ist, erscheint es denkbar, dass der gegenständliche Sachverhalt auch damals bereits dem Finanzamt Graz-Stadt bekannt gewesen ist. Offensichtlich sind die steiermärkischen Finanzämter aber damals noch von einer Zuständigkeit des Finanzamtes Leibnitz ausgegangen (weshalb die Anzeige ja auch in dessen Namen erstattet worden war), sodass eine Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches hinsichtlich der Umsatzsteuer 1997 betreffend die A durch das Finanzamt Graz-Stadt in der Zeit vom 31. März 1998 (Beginn eines allfälligen Versuches einer Abgabenhinterziehung) bis zum 31. März 1999 (Vollendung einer Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer nach der alten Rechtslage) laut den vorgelegten Akten nicht gesichert erscheint: Der zitierte Ergänzungsvorhalt der Fachbereichsleiterin des Finanzamtes Graz-Stadt ist datiert erst mit 23. September 1999.

In diesem Falle hätten N und F – in Anbetracht einer Unkenntnis des Finanzamtes Graz-Stadt von der Entstehung des diesbezüglichen Abgabenanspruches – am 31. März 1999 ebenso die Jahresumsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 1997 (als Summe der bereits fällig gewordenen Vorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1997) in gleicher Höhe verkürzt.

Für den Fall, dass der Abgabenanspruch dem Finanzamt Graz-Stadt bekannt gewesen ist, könnte lediglich – in objektiver Hinsicht – eine durch N und F versuchte Verkürzung der Jahresumsatzsteuer ab dem 31. März 1998 vorgelegen sein, welche jedoch mangels einer

entsprechenden tatsächlich zu niedrigen Festsetzung derselben (mittels Erstbescheid vom 15. März 2000 wurden, wie erwähnt, der A ATS 8,645.583,00 an Umsatzsteuer vorgeschrieben) nicht zum Erfolg geführt hat.

In subjektiver Hinsicht war jedoch mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten der Beweis nicht zu führen, dass N und F vor Kenntnisnahme des an die A gerichteten Vorhaltes der Fachbereichsleiterin USt vom 23. September 1999 ernsthaft mit der Tatsache gerechnet und sich mit dieser abgefunden haben, wonach der von ihnen zur Steuervermeidung in Österreich konzeptionierte Lieferungskreislauf mit Pflanzenschutzmitteln tatsächlich den umsatzsteuerrechtlichen Tatbestand eines in Österreich steuerpflichtigen Versandhandels erfüllen würde.

Gleiches gilt auch für eine allfällige Verletzung einer den Beschuldigten als Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der A gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt, zumal die Beschuldigten offenkundig unter intensiver Beratung durch Wirtschaftstreuhänder gestanden sind und auch die Ratskammer des Landesgerichtes für Strafsachen Graz in ihrem Beschluss vom 28. April 1998 dezidiert ausgeführt hat, dass es zu einer Besteuerung der Lieferungen in Luxemburg und nicht in Österreich käme (Finanzstrafakt Bl. 145 f).

Selbst wenn N, wie vom Amtbeauftragten in seiner Berufung zitiert, eingeräumt hat, dass es ihm nach dem ersten Kontakt mit dem Finanzamt Leibnitz immer klar gewesen sei, dass für das Finanzamt eine Steuerpflicht in Österreich im Raum stehe, ist eine anders lautende Bewertung durch eine Staatsanwaltschaft bzw. durch ein Landesgericht nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens ein derart massives Entlastungsargument, dass auch jedenfalls ein fundierter Zweifel an der Vorwerfbarkeit eines möglichen Rechtsirrtums verbleibt.

Eine schuldhafte Verkürzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1997 (zumal mit gebotener Wissentlichkeit) und auch der Jahresumsatzsteuer am 31. März 1999 (Variante Unkenntnis des Finanzamtes Graz-Stadt von der Entstehung des Abgabenanspruches, alte Rechtslage) (vorsätzlich oder fahrlässig) bzw. in Form eines Versuches ab dem 31. März 1998 (Variante Kenntnisnahme des Finanzamtes Graz-Stadt von der Entstehung des Abgabenanspruches) (Variante Vorsatz) bis zum Bekanntwerden des Vorhaltes (vermutlich Ende September 1999) ist daher nicht zweifelsfrei festzustellen.

Ab Kenntnisnahme dieses Vorhaltes verändert sich jedoch die Beweislage:

Nicht den jeweiligen Steuerpflichtigen ist es gegeben, die anzuwendende Rechtslage allenfalls in Übereinstimmung mit dem Inhalt einer ihnen gegenüber erbrachten Steuerberatung zu bringen. Das rechtswirksame Interpretationsmonopol über die Auslegung der Abgabennormen fordern vielmehr die den Abgabenzahlungsanspruch in Bescheiden konkretisierenden Abgabenbehörden für die Republik Österreich.

Vermeinen Steuerpflichtige bzw. Wahrnehmende deren steuerlicher Interessen, mit der geschäftlichen bzw. unternehmerischen Betätigung keiner Abgabspflicht (in Österreich) zu unterliegen, erfahren sie aber von der gegenteiligen Rechtsansicht der zuständigen Abgabenbehörden, ist ihnen ohne Wenn und Aber aufgetragen, ihren abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten unbeschadet ihrer eigenen Bedenken so zu entsprechen, als wenn diese Abgabspflicht bestünde.

In diesem Sinne haben diejenigen Rechtssubjekte und Wahrnehmenden deren Interessen gemäß § 133 BAO Steuererklärungen einzureichen, wenn sie (wie hier zusätzlich) von der Abgabenbehörde aufgefordert werden.

Überdies ist, wenn nicht – wie tatsächlich – aus anderen Gründen bereits eine Auskunftspflicht gegeben gewesen wäre, die in Vorhalten erheischte Auskunft nach § 143 BAO wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu leisten.

Im Falle einer – aus ihrer Sicht unrichtigen – Vorschreibung von Abgaben steht es diesen Steuerpflichtigen bzw. den Wahrnehmenden ihrer steuerlichen Interessen aber in der Folge frei, die von den Behörden im Rahmen eines dafür eingerichteten Verfahrens erlassenen Abgabenbescheide mit den ihnen zur Verfügung gestellten ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln bzw. Rechtsbehelfen zu bekämpfen.

Die nach Erschöpfung des ordentlichen und allenfalls außerordentlichen Rechtszuges von den Behörden in Rahmen deren Entscheidungskalküls ergangenen Bescheide muss der Steuerpflichtige aber letztendlich gegen sich gelten lassen, ohne dass er berechtigt wäre, gleichsam wie im Zivilrecht bei unliebsamen Geschäftspartnern, einseitig seine Kommunikation einzustellen bzw. „Geschäftsbeziehungen“ zu den Abgabenbehörden zu beenden.

Eine Behinderung der Abgabenbehörden durch schuldhaft unterlassene, unvollständige oder irreführende Anzeigen bzw. Sachverhaltsangaben kann den Tatbestand von Finanzvergehen erfüllen (siehe oben).



Dass entsprechenden Anfragen von Abgabenbehörden und Aufforderungen zur Abgabe von Steuererklärungen (siehe den genannten Vorhalt vom 23. September 1999) entsprochen werden muss, ist steuerliches Allgemeinwissen und auch den Beschuldigten zu unterstellen.

Möglich ist aber, dass die Beschuldigten vorerst noch weiterhin – wenngleich fahrlässig – im Glauben gewesen sind, der von ihnen zur Steuervermeidung speziell gestaltete Sachverhalt würde sich letztendlich, nach Abwicklung eines entsprechenden Verfahrens, doch nicht als steuerpflichtig erweisen.

Da aber ein Bescheid, mit welchem die Jahresumsatzsteuer für 1997 zu niedrig oder mit Null festgesetzt wurde, nicht ergangen ist, erwiese sich auch bei der Variante der Kenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches ein diesbezüglicher deliktischer Erfolg als nicht eingetreten.

Im Falle der Variante einer Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches wäre – im gegenständlichen Fall ohne mit Sicherheit nachweisbarem Verschulden – bereits am 31. März 1999 eingetreten und daher von einer späteren Fahrlässigkeit nicht erfasst: Eine objektiv bereits eingetretene Abgabenverkürzung kann nicht durch ein späteres fahrlässiges Verhalten verursacht sein.

Auch wenn aber – im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten – somit im gegenständlichen Fall eine von N und F zu verantwortende schuldhaft Verkürzung der Umsatzsteuer für 1997 nicht beweisbar ist, hat der erwähnte Vorhalt jedenfalls den Beschuldigten ihre Pflicht zur Einreichung vollständiger und wahrheitsgemäßer Jahressteuererklärungen samt Darlegung der Versandhandelslieferungen nachdrücklich und zweifelfrei vor Augen geführt.

Auf diesen Vorhalt hat die A mit einem wahrheitswidrigen Schreiben vom 16. November 1999 geantwortet, um Abhollieferungen der Verbraucher der Spritzmittel vorzutäuschen, und auch die Angabe der getätigten Umsätze verweigert.

Der Berufungssenat geht davon aus, dass der Inhalt der falschen Sachverhaltsangaben in diesem von Mag. R verfassten Schreiben von den Beschuldigten stammt.

Mit einer solchen Vorgangsweise haben die Beschuldigten aber endgültig nach den Bereich der Legalität ihres Handelns verlassen.

Wie oben ausgeführt, begeht derjenige, der – ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen – vorsätzlich solcherart eine ihm auferlegte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG.

Diese mangels einer Strafbarkeit der Haupttat (Hinterziehung der Umsatzsteuer für 1997) strafbar gewordene Finanzordnungswidrigkeit findet aber ihr Ende mit Zustellung des Schätzungsbescheides vom 15. März 2000.

Da die Strafbarkeit eines solchen Finanzvergehens gemäß §§ 31 Abs.1 und 2 FinStrG binnen einem Jahr ab Ende des mit Strafe bedrohten Verhaltens erloschen ist (also am 15. März 2001) und die in den Lauf einer Verjährung der Strafbarkeit nicht einzurechnende Zeit der Anhängigkeit des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof (§ 31 Abs.4 lit.c leg.cit.) erst weit später begonnen hat, verbleibt somit für eine Bestrafung der Beschuldigten, soweit es ihr verfahrensgegenständliches Fehlverhalten in Zusammenhang mit der Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 1997 für die A betrifft, zumal im Zweifel zu ihren Gunsten kein Raum.

Die Berufung des Amtsbeauftragten war daher spruchgemäß abzuweisen.

Graz, 31. März 2005