

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, E. und F. über die Beschwerde der Bf., Adr.1, vertreten durch Steuer & Service SteuerberatungsgmbH, Wipplingerstraße 24, 1010 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 01.Juli 2013, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 09/2012 bis 11/2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Festgehalten wird, dass die gegenständliche, am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Oktober 2011 als Tochterunternehmen der XY. in B. (Deutschland) gegründet. Sie betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein Unternehmen mit dem Gegenstand des Handels (An- und Verkauf) mit Edelmetallen aller Art, im Speziellen mit Edelmetalllegierungen, Edelmetallhalbfabrikaten und sonstigen Edelmetallprodukten sowie Verkauf sämtlicher Produkte und Abwicklung aller Dienst- und Serviceleistungen einer Edelmetall-Scheideanstalt.

Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung für die Zeiträume 09/2012 bis 11/2012 wurden mit Bericht vom 17. Juni 2013 vom Finanzamt nachstehende Feststellungen getroffen:

"Tz 1 Stand des Verfahrens

In den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate September – November 2012 wurden folgende Umsatzsteuer Guthaben gemeldet:

	September 2012	Oktober 2012	November 2012
<i>Gemeldete USt Guthaben</i>	€ 182.992,07	€ 309.631,55	€ 772.997,10

Tz 2 Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen.

Mit Schreiben vom 13.2.2013 (Ersuchen um Ergänzung) wurde die geprüfte GmbH darauf hingewiesen, dass sie aufgrund der Auslandssachverhalte (Lieferungen an XY. in Deutschland) einer erhöhten Mitwirkungspflicht unterliegt.

Wenn im Zuge der Schlussbesprechung vom steuerlichen Vertreter des geprüften Unternehmens vorgebracht wird, dass beim eventuellen Vorhandensein von schriftlichen Vereinbarungen zwischen der Bf. und der XY. (D) es zu einer anderen rechtlichen Würdigung kommen könnte, wird von der Betriebsprüfung folgendes entgegengehalten:

Die geprüfte GmbH wäre verpflichtet gewesen, im Rahmen der (erhöhten) Mitwirkungspflicht, Offenlegungspflicht sowie Beweisvorsorgepflicht sämtliche Unterlagen, darunter fallen auch sämtliche Verträge bzw. Vereinbarungen zwischen der geprüften GmbH und ihren Geschäftspartnern, die zur Aufhellung und rechtlichen Beurteilung von Sachverhalten relevant gewesen wären, vorzulegen. Von der Bp konnte hinsichtlich der Feststellung von Sachverhalten und deren rechtlichen Beurteilung (im Rahmen der freien Beweiswürdigung) nur von den seitens der geprüften GmbH zur Verfügung gestellten Informationen und Unterlagen ausgegangen werden.

Tz 3 Parteiengehör:

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde im Zuge der Schlussbesprechung bemängelt, dass das Parteiengehör nicht gewahrt wurde, weil der Geschäftsführer der geprüften

GmbH nicht gesondert zur Schlussbesprechung eingeladen worden war. Dazu wird von der Betriebsprüfung folgendes entgegnet:

Mit eingeschriebenen Schreiben vom 28.5.2013 an die geprüfte Gesellschaft, zu Handen des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters, wurde die Ladung zur Schlussbesprechung übermittelt.

Ausdrücklich wird auf die Vollmacht vom 21.11.2011, in welcher der Abgabepflichtige die Steuer&Service SteuerberatungsGmbH mit seiner steuerlichen Vertretung beauftragt, verwiesen. Diese Vollmacht verpflichtet die Abgabenbehörde sämtliche Schriftstücke an den steuerlichen Vertreter zuzustellen ("... welche nunmehr ausschließlich dem Bevollmächtigten zuzustellen sind").

Durch die Zustellung des oa. Schreibens wurde somit die GmbH und dadurch ihre Organe (zB Geschäftsführer) über den Termin für die Schlussbesprechung informiert. Welchen bzw welche Vertreter die GmbH zur Schlussbesprechung entsenden ist ihre Sache. Eine gesonderte Einladung des Geschäftsführers einer GmbH zur Schlussbesprechung ist nicht vorgesehen. Mit der Zustellung der Einladung zur Schlussbesprechung an den Zustellungsbevollmächtigten, der ident mit dem steuerlichen Vertreter ist, hat das Finanzamt den Bestimmungen des § 149 Abs. 1 BAO voll entsprochen.

In der Niederschrift vom 10. Juni 2013 wurde Nachstehendes festgehalten:

"Prüfungsfeststellungen

Tz 1: Umsatzsteuervoranmeldungen September – November 2012:

Die Bf., die ihre Geschäftstätigkeit (Ankauf/Verkauf von Bruchgold) mit September 2012 aufgenommen hat, kaufte im Prüfungszeitraum von drei österreichischen Unternehmen Bruchgold an. Die Abrechnung erfolgte immer mittels Gutschrift (als Metallankaufsgutschrift bezeichnet). Die in den Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer wird von der Bf. als Vorsteuer geltend gemacht. Als Warenbezeichnung wird in den "Metallankaufsgutschriften" Feinmetall Gold bzw Feinmetall Silber und in den Lieferscheinen Feingold bzw. Feinsilber angeführt, obwohl Bruchgold geliefert wurde. In sämtlichen Gutschriften fehlt der Hinweis auf das Lieferdatum, welches jedoch einen wesentlichen Bestandteil einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des § 12 UStG 1994 darstellt. In den Gutschriften ab Mitte November 2012 wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen, da das geprüfte Unternehmen ab diesem Zeitpunkt vom Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gemäß der Schrott-USt VO ausging. Da die angekauft Ware anschließend an die deutsche Muttergesellschaft (XY.) steuerfrei (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung) verkauft wurde, kommt es in den 3 Prüfungsmonaten zu einem Vorsteuerüberhang in der Höhe von ca. € 1,3 Mio.

Rechtliche Würdigung:

a) Lieferung von Bruchgold

Für Lieferung von Bruchgold nach dem 30. September 2012 geht die Steuerschuld auf Grund des § 2 Z 3 Schrott-UStV idF BGBl.II Nr. 320/2012, auf den Leistungsempfänger

über. Für Lieferungen vor dem 30. September 2012 ist ebenfalls von einem Übergang der Steuerschuld auszugehen, es sei denn es wird nachgewiesen, dass es sich bei den gelieferten Waren nicht um Gegenstände der Position 7112 der Kombinierten Nomenklatur gehandelt hat.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich beim Liefergegenstand – anders als in den Gutschriften angegeben – nicht um Feingold, sondern um "Bruchgold", lediglich die Höhe des Entgelts wird nach dem Feingoldanteil berechnet und es folgt daraus, dass die Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1 d UStG 1994 in der geltenden Fassung, auf den Empfänger der Lieferung, die Bf. übergeht.

b) Einschmelzen des Bruchgolds

Zur Beantwortung der Frage, ob das "Einschmelzen" des angelieferten Bruchgolds ebenfalls vom Anwendungsbereich der Schrott-UStV erfasst ist, wird wie folgt ausgeführt:

Das angekaufte Bruchgold wird einem vom Unternehmen des Bf. beauftragten Unternehmen, der Fa. A. übergeben. Dieses stellt daraus jenes Gold (Planchen) her, das das geprüfte Unternehmen an die deutsche Muttergesellschaft weiterliefert. Die chemischen Analysen für die Ermittlung des genauen Goldanteils bzw des Wertes des angekauften Bruchgolds werden ebenfalls von diesem Unternehmen durchgeführt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sind bei der Umwandlung von Bruchgold in (Fein)Gold neben dem bloßen Einschmelzen weitere Bearbeitungsschritte erforderlich. So wird gebrauchter oder kaputter Schmuck bevor er eingeschmolzen werden kann, dahingehend vorbereitet, dass zB allfällige eingearbeitete Schmucksteine, Perlen oder Bestandteile aus anderen Materialien entfernt werden. Ähnliche Vorgänge werden auch bei anderen gebrauchten Gegenständen aus Gold notwendig sein. Weiters ist die Bearbeitung mit dem bloßen Einschmelzen nicht abgeschlossen, da geschmolzenes Gold in diesem Zustand nicht transportfähig ist, sondern zuvor noch in eine bestimmte Form (zB Barren) gegossen werden muss. Zudem werden bei dem eigentlichen Einschmelzvorgang andere Stoffe von dem Bruchgold getrennt bzw herausgelöst. Erst danach kann im Übrigen auch der tatsächliche Feingoldgehalt bestimmt werden, der die Grundlage für den endgültigen Ankaufspreis bildet. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung gelangt die Betriebsprüfung daher zu der Ansicht, dass es sich bei der durchgeführten Tätigkeit um eine einheitliche Leistung handelt, bei der das Bruchgold wieder in seine Ausgangsstoffe zurückgeführt wird und die im Ergebnis solchen Vorgängen wie den in § 2 Z 2 Schrott-UStV genannten sonstigen Leistungen "Zerschneiden" oder "Zerteilen" entspricht und daher auch steuerrechtlich gleich zu beurteilen ist. Demzufolge geht die Steuerschuld für diese Tätigkeit auf den Leistungsempfänger, die Bf., über.

	September 2012	Oktober 2012	November 2012
Steuerschuld gem § 19 UStG 1994			

<i>Lt. abgegebenen UVA's</i>	11.853,64	0,00	3.540,49
<i>zuzügl. Lt. Pkt. a</i>	181.851,12	317.234,44	775.137,23
<i>zuzügl. Lt. Pkt. b</i>	250,00	245,00	365,00
<i>Lt. Bp</i>	193.954,76	317.479,44	779.042,72

Die Umsatzsteuer, die sich auf Grund des Übergangs der Steuerschuld gem. § 19 UStG 1994 ergibt, wird als abziehbare Vorsteuer berücksichtigt.

Anmerkungen im Zuge der Schlussbesprechung seitens der Vertreter der Bf.

Die Vertreter bemängeln, dass das Parteiengehör nicht gewahrt wurde, insbesondere weil dem Geschäftsführer der Bf., DS. keine Gelegenheit zur Teilnahme an der Schlussbesprechung gegeben wurde (es erfolgte übrigens auch keine gesonderte Ladung gem. § 149 Abs. 1 BAO).

Das Finanzamt schloss sich den oa. Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ jeweils datiert vom 1. Juli 2013 entsprechende Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 09/2012 bis 11/2012.

Mit Eingabe vom 30. Juli 2013 erhob der steuerliche Vertreter der Bf. gegen die oa Bescheide "Berufung" (welche im Folgenden als Beschwerde bezeichnet wird).

Begründend wurde ausgeführt:

"Lieferung von Bruchgold bis zum 30.09.2012:

Die Betriebsprüfung führt aus, dass Lieferungen von Bruchgold bereits vor dem 30.9.2012 dem Reverse-Charge Verfahren unterlegen wären, es sei denn, dass seitens des Steuerpflichtigen nachgewiesen wird, dass die Gegenstände nicht unter die Position 7112 der kombinierten Nomenklatur fallen würden.

Unter die Position 7112 werden lt. Erläuterungen zur kombinierten Nomenklatur "Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen, andere Abfälle und Schrott, Edelmetalle oder Edelmetallverbindungen enthaltend von der hauptsächlich zur Wiedergewinnung von Edelmetallen verwendeten Art eingeordnet".

Um unter die Position 7112 subsumiert werden zu können, muss es sich dementsprechend jedenfalls um Abfälle oder Schrott handeln. Dies bedingt, dass die Gegenstände durch Zerbrechen, Zerschlagen oder Abnutzung für ihren ursprünglichen Verwendungszweck unbrauchbar geworden sind. Die Anmerkung C der kombinierten Nomenklatur führt deshalb auch aus: ausgenommen sind daher Waren, die – mit oder ohne Reparatur oder Aufarbeitens – für ihren ursprünglichen Zweck brauchbar sind oder – ohne Verwendung eines Verfahrens zur Wiedergewinnung des Edelmetalls – zu anderen Zwecken gebraucht werden können.

Bei herkömmlichen "Bruchgold" handelt es sich vorwiegend um Schmuckstücke, die aufgrund modischer Wandlungen nicht mehr getragen werden und deshalb unter Ausnutzung des im Jahr 2012 bestehenden hohen Goldpreises veräußert wurden. In den

wenigsten Fällen handelt es sich aber um Schmuckstücke, die nicht zumindest mittels Reparatur wieder für ihren ursprünglichen Gebrauch funktionstüchtig gemacht werden könnten. Dementsprechend findet sich für die Anwendung der Zolltarifnummer 7112 iZm Bruchgold kein Platz. Eine Tarifierung richtet sich nämlich niemals nach der Motivation, wofür Gegenstände verwendet werden, sondern ausschließlich nach den objektiven Eigenschaften des speziellen Wirtschaftsguts.

Es ist deshalb davon auszugehen, dass Bruchgold ohnehin unter Position 7113 bzw 7114 (größere Gegenstände betreffend) der kombinierten Nomenklatur einzuordnen ist; dies gilt insbesondere auch für den Fall, dass Schmuck erst durch Reparatur oder Aufarbeiten für seinen ursprünglichen Zweck brauchbar wäre.

Diese Auffassung wird auch durch die Neufassung der Schrottverordnung unterstützt; würde Bruchgold ohnehin unter der Zolltarifnummer 7112 zu tarifieren gewesen sein, würde es der Erweiterung der Schrottverordnung auf sogenanntes "Bruchgold" nicht bedürfen. Diese Erweiterung dürfte ja insbesondere besagen, dass unter "Bruchgold" jeglicher Altschmuck, der nicht mehr getragen wird, zu verstehen ist unabhängig davon, ob er noch gebrauchsfähig wäre oder nicht. Zur Unklarheit dieser Bestimmung siehe weiter unten.

Ein derartiger Nachweis, dass die angekauften Waren nicht Gegenstände darstellen, die unter der Position 7112 der Kombinierten Nomenklatur gehandelt werden, lässt sich aus dem Gesetzestext nicht entnehmen. Vielmehr stellt § 19 d UStG iVm hierzu ergangenen Schrottverordnung eine Sonderregelung ("lex spezialis") des UStG dar. Dementsprechend wäre es näherliegend, dass ein Steuerpflichtiger nachzuweisen hat, dass er in den Anwendungsbereich dieser Sonderregelung fällt, als dass er nachweisen muss, warum diese Regelung nicht auf ihn zutreffen soll.

Dieser von der Finanzverwaltung geforderte Nachweis verstößt zunächst gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, denn es kann einem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden, für jede Lieferung von Bruchgold eine verbindliche Zollauskunft hinsichtlich deren Tarifierung einzuholen. Wobei sich auch hier insbesondere die Frage stellt, ob jeder Gegenstand der Teil der Bruchgoldlieferung ist, gesondert tarifiert werden müsste oder eine Tarifierung der Sachgesamtheit statthaft wäre.

Hinzu kommt, dass ein nachträglicher Beweis, dass ein Gegenstand nicht unter Position 7112 zu subsumieren wäre, auch nicht erbracht werden kann, da die fraglichen Gegenstände eingeschmolzen werden und die im Nachhinein geforderte Nämlichkeitsprüfung technisch unmöglich ist.

Mit ihrem Vorgehen versucht die belangte Behörde – aber auch der von ihr eingeschaltete bundesweite Fachbereich für Umsatzsteuer - nicht nur die Beweislast zu Lasten des Steuerpflichtigen umzudrehen. Viel mehr versucht sie darüber hinaus auch Beweise abzuverlangen, welche nachträglich überhaupt nicht geführt werden können, da gerade das Scheideverfahren selbst dazu führt, dass eine Nämlichkeit von Gegenständen nicht mehr festgestellt werden kann. Diesbezüglich sind die Ausführungen der UStR 2605

idF vom 23.11.2011 bis zum 18.12.2012 irrelevant, da sie nicht mit den allgemeinen Steuergesetzen in Einklang stehen.

Darüber hinaus ist es beachtlich, dass die im Schreiben vom 25.4.2013 des bundesweiten Fachbereich angesprochene Bestimmung der UStR Rz 2605 zum Einen in der 8. Fassung (gültig vom 23.11.2011 bis 18.12.2012) der Umsatzsteuerrichtlinien als "Kann-Bestimmung" formuliert ist und zum Anderen in der 9. Fassung der Umsatzsteuerrichtlinien (gültig ab 19.12.2012) wieder gestrichen worden ist wie sich aus einem Vergleich der beiden Textversionen eindeutig ergibt. Diese Streichung erfolgte wohl deshalb, da die Einreihung eines Schmuckstücks unter die Zolltarifposition 7112 entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung gerade nicht von der geplanten Verwendung abhängig gemacht werden kann, wie dies suggeriert wird. Zudem stellt eine "Kann-Bestimmung" ein Wahlrecht dar, da sie ansonsten als "Ist-Bestimmung" formuliert worden wäre. Hintergrund dieses "Wahlrechts" war der Umstand, dass es bei der Lieferung von Bruchgold zu Umsatzsteuerhinterziehungen gekommen ist, es den Lieferempfängern aber zivilrechtlich nicht möglich war, die Auszahlung der Umsatzsteuer an die Lieferanten zu verhindern. Dementsprechend sollte wohl festgehalten werden, dass einer Anwendung des reverse-charge Verfahrens auf die Lieferung von Bruchgold möglich wäre, wenn diesbezüglich Einigung zwischen den Vertragsparteien erzielt worden ist. Derartige Regelungen finden sich bspw. auch bei der Anwendung des reverse-charge Verfahrens iZm Bauleistungen (UStR Rz 2602c). Bei Weigerung des Lieferanten dem reverse-charge Verfahren zuzustimmen, hätte zudem seitens der Finanzverwaltung eine besondere Überprüfung hinsichtlich Schlechtgläubigkeit des Lieferanten argumentiert werden können.

Ein Wahlrecht der Finanzverwaltung, einen Umsatz im Nachhinein umzuqualifizieren, dürfte nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ausgeübt werden. Zudem würde aber ein derartiges Wahlrecht, wenn es zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeübt wird, gegen den auch vom EuGH wiederholt bestätigten Grundsatz verstößen, dass jeder Steuerpflichtige genau über den Umfang seiner Verpflichtung Bescheid wissen muss.

Im Übrigen ist aber auch die Subsumierung von Altschmuck, der nicht mehr dem ursprünglichen Zweck wiederverwendet werden sollte unter die Position 7112 der Zollnomenklatur unzutreffend. Eine Tarifierung richtet sich nämlich niemals nach der Motivation, wofür Gegenstände verwendet werden, sondern ausschließlich nach den objektiven Eigenschaften des speziellen Wirtschaftsguts.

Da zudem § 19 UStG eine Spezialregel des Umsatzsteuergesetzes darstellt, ist es einem Steuerpflichtigen nicht vorzuwerfen, dass er bei Auslegungsschwierigkeiten auf den eindeutigen Gesetzestext und vorliegend auf die Grundregeln des UStG zurückgreift.

Die belangte Behörde hat es aber zudem unterlassen, näher kundzutun, worin sich die vor dem 30.9.2012 und nach dem 30.9.2012 getätigten Lieferungen so wesentlich unterschieden haben, dass eine Tarifierung unter einer anderen Zolltarifnummer notwendig gewesen wäre. Wären aber alle Lieferungen unter der Zolltarifnummer 7112

einzuordnen gewesen, wäre die Aufteilung in Lieferungen vor dem 1.10.2012 und nach dem 30.9.2012 überhaupt nicht notwendig gewesen.

In Wirklichkeit liegt es natürlich viel näher, dass sich an der Art der Gegenstände überhaupt nichts geändert hat, da sich der Kundenkreis der Vorlieferanten ebenfalls nicht geändert hat, sondern den damals hohen Goldkurs ausgenutzt hat, um sich von ungeliebten, aber nach wie vor funktionstüchtigen Schmuck zu trennen. Dementsprechend geht auch der Verweis auf die Zolltarifnummer 7112 ins Leere, da diese Zolltarifnummer an und für sich funktionsfähigen oder reparierbaren Schmuck nicht umfasst.

Für Lieferungen bis zum 30.9.2012 war deshalb das reverse –charge Verfahren jedenfalls nicht anzuwenden, sodass beim Käufer keine Umsatzsteuer gem. § 19 d UstG entstehen konnte.

Umsätze nach dem 30.9.2012

Für Lieferungen nach dem 30.9.2012 verweist die Finanzverwaltung auf die unmittelbar anzuwendende Verordnung zu § 19 UStG ("Schrottverordnung") anhand derer "Bruchgold" jedenfalls vom reverse-charge System umfasst wäre.

Die Ausdehnung der Schrottverordnung ist zunächst wie unten dargestellt aufgrund ihres unklaren Inhalts nicht mit innerstaatlichem Recht vereinbar. Zudem widerspricht ihr Inhalt zwingenden Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112.

§ 2 Z 3 der Schrottverordnung besagt: "Die Lieferung von Bruchgold, das offensichtlich nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend wiederverwendet werden soll, sowie die Lieferung von aus solchem Bruchgold hergestellten Barren oder Granulaten. Das gilt sinngemäß auch für andere Edelmetalle.

Unter Bruchgold ist jeglicher Goldschmuck sowie sonstige Objekte aus Gold, die zerbrochen, zerstört oder beschädigt sind und somit nicht mehr für ihren ursprünglichen Zweck verwendet werden können, zu verstehen, wie beispielsweise alte Ketten, Ringe und andere nicht mehr getragene Schmuckgegenstände, Besteck, Münzen, goldene Federspitzen, defekte Goldbarren, aber auch Zahngoldabfälle (Dentallegierungen) oder sonstige Edelmetallreste in jeder Form (BGBI II 2012/320 ab 1.10.2012)".

Unvereinbarkeit mit innerstaatlichem Recht aufgrund inhaltlicher Unklarheit

Untersatz 1 der Verordnung spricht davon, dass für die Einstufung unter den Begriff "Bruchgold" ausschlaggebend sein soll, dass dieses nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend wiederverwendet werden soll. Dementsprechend führt die Aufzählung in Untersatz zwei auch aus, dass alte Ketten, Ringe und nicht mehr getragene Schmuckgegenstände unter dem Begriff "Bruchgold" zu subsumieren sind.

Demgegenüber besagt der erste Satz des 2. Untersatzes, dass unter Bruchgold jeglicher Goldschmuck sowie sonstige Objekte aus Gold, die zerbrochen, zerstört oder beschädigt sind und somit nicht mehr für ihren ursprünglichen Zweck verwendet werden können, zu verstehen ist.

Unklar ist, ob sich der Relativsatz "die zerbrochen... und somit nicht mehr für ihren ursprünglichen Zweck verwendet werden sollen" lediglich auf sonstige Objekte aus Gold beziehen soll oder auch auf den Ausdruck "jeglicher Goldschmuck".

Laut der beispielsweisen Aufzählung soll offenbar hinsichtlich der alten Ringe, Ketten und nicht mehr getragenen Schmuckgegenstände nicht mehr darauf abgestellt werden, ob diese beschädigt oder noch funktionstauglich sind. Allerdings führt die Aufzählung auch andere Objekte aus Gold wie bspw. Besteck, Münzen sowie goldene Federspitzen an, die offenbar nicht beschädigt sind, aber zugleich keinen Schmuck darstellen, und Bruchgold darstellen sollen. Als einzige beschädigte Gegenstände werden defekte Goldbarren genannt. Es kann somit nicht eindeutig abgeleitet werden, welche Objekte unter den Überbegriff "Bruchgold" zu subsumieren sind.

Dementsprechend fehlt es der Verordnung an der notwendigen Klarheit, aus der die Verpflichtungen des Steuerpflichtigen abgeleitet werden können. Es kann dem Steuerpflichtigen nicht entgegengehalten werden, dass er unter mehreren Auslegungsarten jene wählt, die den allgemeinen steuerlichen Regelungen am nächsten steht.

Im konkreten Fall ist dies die Auslegung, dass sich der Relativsatz auch auf Schmuck bezieht und unter Bruchgold nur jener Schmuck zu verstehen ist, der auch tatsächlich beschädigt worden ist und aufgrund der Beschädigung nicht mehr getragen werden kann. Für anderen Schmuck ist die Besteuerung nach den allgemeinen Kriterien durchzuführen anhand derer der Lieferant Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist und diese auch abzuführen hat. Diese Interpretation wird auch der Ausdehnung der Schrottverordnung insofern gerecht, als dadurch auch Schmuck, der zwar reparierbar ist und deshalb nicht mehr unter die Zolltarifnummer 7112 einzuordnen ist, aber nicht mehr repariert werden soll, unter die Anwendung der Schrottverordnung stellt (wohl gemeint: fällt).

Vertritt hingegen die Finanzverwaltung die Auffassung, dass auch Schmuck, der nicht beschädigt ist, von der Ausdehnung der Schrottverordnung umfasst ist, verstößt dies gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112.

Verstoß gegen die EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112

Die Einführung des reverse-charge Systems für Goldlieferungen iSd § 2 Verordnung zu § 19 Abs. 14, BGBI LL 2007/129 idF BGBL II 320/2012 beruht auf Art 199 lit d der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/12, da keine entsprechende Ermächtigung iSd Art 395 der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112 vorliegt.

Art 199 lit d der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie besagt, dass die Mitgliedstaaten vorsehen können, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den unter anderem – folgende Umsätze bewirkt werden:

"d) die Lieferung von Gebrauchsmaterial, auch solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott von gewerblichen und nicht

gewerblichen Abfallstoffen, recyclingsfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Altstoffen, und gewissen in Anhang VI angeführten Gegenständen und Dienstleistungen.

In Anhang VI lit a) der Richtlinie werden unter anderem ausgeführt:

- 1. Lieferung von Alteisen und Nichteisenabfällen, Schrott und Gebrauchsmaterial einschließlich Halberzeugnissen aus Verarbeitung, Herstellung oder Schmelzen von Eisen oder Nichteisenmetallen oder deren Legierungen*
- 4. Lieferungen von Alteisen und Altmetallen....Erbringung bestimmter Verarbeitungsleistungen in Zusammenhang damit."*

Aufgrund der Textierung des Anhangs VI kann davon ausgegangen werden, dass sich der Begriff des "Gebrauchsmaterials" in Art 199 d der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht auf Alteisen oder Nichteisen bezieht. Ansonsten wäre die Aufzählung der betroffenen Gegenstände in Anhang VI sinnlos, da Anhang VI im Vergleich zu Art 199 d der EU-Mehrwertsteuer richtlinie einen engeren Anwendungsbereich hat und die Aufzählung der betroffenen Gegenstände in Anhang VI – im Gegensatz zu den dort aufgezählten Dienstleistungen – nicht notwendig wäre.

Bei dem in Frage stehenden "Bruchgold" muss es sich deshalb entweder um Gegenstände handeln, die unter Pkt 1 oder Pkt. 4 des Anhangs VI fallen. Die restlichen Punkte des Abhangs VI sind vor diesem Hintergrund nicht einschlägig. Unter "Bruchgold" wird im Folgenden die Definition der Finanzverwaltung verstanden anhand derer auch unbeschädigter sowie reparierbarer Schmuck subsumiert wird.

Unter Pkt 1 des Anhangs fällt zunächst die Lieferung von Alteisen und Nichteisenabfällen. Bruchgold stellt weder Alteisen noch einen Nichteisenabfall dar. Zudem müssen diese gemäß Textierung aus der Verarbeitung, Herstellung oder Schmelzen von Eisen oder Nichteisenmetallen angefallen sein. Dies trifft für Bruchgold ebenfalls nicht zu, da es sich bei Bruchgold grundsätzlich um weiterhin gebrauchsfähigen Schmuck handelt, welcher jedoch aufgrund Modetrends, fehlender emotionaler Bindung an die Schmuckstücke, Geldbedarf etc. veräußert wird.

Die Lieferung von Bruchgold müsste demzufolge als Lieferung von Altmetall iSd Pkt 4 des Anhangs VI zu qualifizieren sein. Eine Definition des Begriffs "Altmetalls" findet sich in der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112 nicht. Ein Hinweis, was darunter zu subsumieren ist, ergibt sich jedoch in anderssprachigen Übersetzungen der Richtlinie 2006/112: In der englischen Version der EU- Mehrwertsteuersystemrichtlinie wird unter Pkt. 4 anstelle des Ausdrucks "Alteisen und Altmetallen " der Ausdruck "ferrous and non ferrous waste" verwendet. Die ist insofern von Bedeutung als bei der Interpretation von EU-Richtlinien auch anderssprachige Fassungen heranzuziehen sind. Durch die Heranziehung der englischsprachigen Version kann eindeutig abgeleitet werden, dass es sich bei den in Pkt 4 genannten Gegenständen ebenfalls um "Abfall" handeln muss und nicht jede Art von Altmetall gemeint sein kann.

Dementsprechend kann das reverse-charge System auch nur auf Gegenstände angewendet werden, welche nicht mehr gebrauchsfähig sind, denn nur diese stellen "Abfall" dar. Offenbar soll aber im Zusammenhang mit Schmuck das reverse charge System auch dann zur Anwendung gelangen, wenn dieser an und für sich noch gebrauchsfähig ist, aber aus anderen zB modischen - Gründen nicht mehr getragen werden soll. Derartiger Schmuck kann aber schlichtweg nicht als Abfall bezeichnet werden, wodurch die Republik Österreich die Anwendung des reverse-charge Verfahrens unzulässigerweise auf Objekte ausdehnt, die in Anhang VI der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht enthalten sind. Schon aus diesem Grund kann die Verordnung in der jetzigen Form keine Rechtskraft entfalten.

Sollte hingegen nicht beschädigter Altschmuck nicht vom Anwendungsbereich des reverse-charge Verfahrens umfasst sein, bleibt die Behörde den Nachweis schuldig, dass die angekauften Gegenstände tatsächlich beschädigt gewesen sind.

Ein Indiz dafür, dass sich die Finanzbehörde dieser Problematik bewusst ist, könnte auch sein, dass Österreich bisher seiner Meldeverpflichtung gem Art 199 d EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht nachgekommen ist. Die Mitgliedstaaten unterrichten den Mehrwertsteuerausschuss von nationalen Maßnahmen, die sie im Sinne des Absatz 1 erlassen, sofern diese nicht vom Rat vor dem 31.8.2006...genehmigt wurden....

Als nationale Maßnahmen sind hierbei nicht nur Gesetzesänderungen, sondern auch jegliche Verwaltungsmaßnahmen – wie zB Verordnungen oder die Ausdehnung von Verordnungen – anzusehen. Die Information des Mehrwertsteuerausschusses hat unter anderem den Zweck, die einheitliche Auslegung der EU-Richtlinie sicherzustellen. Sie dient aber selbstverständlich auch als Informationsinstrument der Kommission, inwieweit die Mitgliedstaaten bei Ausübung ihrer Wahlrechte die hierfür vorgesehenen Grenzen einhalten.

Gemäß der von der Europäischen Kommission veröffentlichten Liste (Stand 1.7.2013) der Unterrichtungen an den Mehrwertsteuerausschuss erfolgte hinsichtlich der Ausdehnung des reverse-charge Mechanismus keine entsprechende Unterrichtung. Dies soll zwar nichts daran ändern, dass die Verordnung nach innerstaatlichem Recht bereits zum Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung in Kraft getreten ist, außer sie verstößt gegen zwingendes EU-Recht.

Ein derartiger Verstoß liegt darin begründet, dass die in Frage stehenden Wirtschaftsgüter kein Gebrauchsmaterial iSd Art 199 d EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112 darstellt und keinen der in Anhang VI aufgezählten Gegenstände darstellen, andererseits könnte auch eine ständige Verletzung der Informationspflicht gem Art 199 d EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie eine EU-Widrigkeit begründen, da die EU- Kommission ihrer Rolle als "Hüterin der Verträge" beraubt wird.

Beide Zeiträume betreffend

Hinzu kommt, dass es sich auch nicht mit den allgemeinen Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems vereinbar ist, dass einerseits beim Lieferanten die Umsatzsteuer

festgesetzt wird und andererseits beim Lieferempfänger die Umsatzsteuer aufgrund der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft eingehoben wird, sodass es zu einem doppelten Anfall der Umsatzsteuer kommt, obwohl keine Umsatzsteuer kraft Rechnungsausweis geschuldet wird.

Elektrolytische Scheidevorgänge

Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung stellt die Aufzählung der Bearbeitungen, welche unter das reverse-charge Verfahren fallen, eine abschließende und taxative Aufzählung dar (vgl Ruppe, UStG § 19 Rz 71; Caganek SWK 2007/S 606 sowie S 912).

Von dieser Aufzählung sind umfasst: Sortieren, Zerschneiden, Zerteilen und Pressen. Bei diesen Tätigkeiten handelt es sich eindeutig um Prozesse anhand derer Ausgangsmaterial unter Einsatz von Kraft entweder getrennt oder verbunden werden.

Die von der Betriebsprüfung inkriminierten Eingangsrechnungen weisen als Leistungsgegenstand sogenanntes "Lohnschmelzen" aus. Beim "Lohnschmelzen" handelt es sich weder um die Umwandlung von Bruchgold in Feingold – wie dies von der Betriebsprüfung festgehalten wird – noch kann diese Tätigkeit mit der Sortierung, Zerschneidung, Zerteilung oder Pressens verglichen werden. Sinn des Lohnschmelzens ist ein Konglomerat zu erzeugen anhand dessen eine Schätzung des Feingoldgehaltes erfolgen kann, welche im Anschluss nach der Einschmelze bestätigt werden muss. Die Einschätzung der Betriebsprüfung, dass es sich bei der Lohnschmelze um einen Prozess handelt, anhand dessen das Bruchgold wieder in seine Ausgangsstoffe zurückgeführt werden soll, ist inhaltlich falsch und deshalb zurückzuweisen.

Der Prozess der Lohnschmelze kann weder mit dem Zerschneiden, Zerteilen oder Sortieren noch mit dem Pressen von Schrott verglichen werden, da es sich entweder um einen thermischen Prozess oder einen elektrolytischen Prozess handelt, der von den obigen Begrifflichkeiten nicht umfasst ist.

Der Vollständigkeit halber beantragen wir eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem. § 282 BAO sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat gem. § 284 BAO, sofern die "Berufung" direkt an den UFS weitergeleitet wird."

Im Arbeitsbogen S 16f findet sich nachstehendes Schreiben des steuerlichen Vertreters datiert vom 17. 12. 2012:

"..... Derzeit werden (vorwiegend von Unternehmen (= Verkäufer; zB Juweliere, Goldschmiede, Schmuckhersteller und Gesellschaften für Edelmetallankauf und Edelmetallhandel usw.) edelmetallhaltige Materialien wie zB Bruchgold oder Stanzrückstände an die Bf geliefert/übergeben. Das angelieferte Material wird in der Folge geschmolzen (zur Homogenisierung) und der geschmolzene Barren analysiert, was zur Feststellung der abzugeltenden Werte der einzelnen Feinmetalle (Bemessungsgrundlage für USt) dient. Die festgestellten Feinmetallinhalte werden dem Kunden aus organisatorischen Gründen mittels Recyclingabrechnung auf seinem

Edelmetallkonto in Gramm gutgeschrieben und die einzelnen Dienstleistungen an den Kunden berechnet. Der Verkäufer stellt für die Lieferung von edelmetallhaltigem Material keine Rechnung aus, sondern in beiderseitigem Einverständnis werden der Bf. Metallankaufgutschriften (inkl. 20% USt) über die einzelnen Feinmetalle vom Metallkonto des Kunden abgebucht. Die Metallankaufsgutschrift wird in der Folge an den Verkäufer übermittelt, welcher die auf der Gutschrift (= Rechnung des Verkäufers) ausgewiesenen Umsatzsteuer in seiner UVA zu berücksichtigen hat, derselbe Betrag wird von der Bf. als Vorsteuer geltend gemacht. Die Scheidekosten (Dienstleistungskosten wie zB die Analyse des Materials) werden von der Bf. dem Verkäufer ebenfalls mit 20% USt in Rechnung gestellt. Nach Schmelzen und Voranalyse wird das geschmolzene Material ausschließlich an die Muttergesellschaft in Deutschland zum Recycling des Materials geliefert."

Mit Bericht vom 22. August 2013 (eingelangt beim UFS am 29. August 2013) wurde die oa Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und ist nun (gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO) vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im Zuge der am 12. Juni 2014 am Sitz des Gerichtes durchgeföhrten mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

Der Geschäftsführer der Bf. bringt vor, dass durch die vorliegende Doppelbesteuerung der Bf ein enormer Schaden entstanden ist. Wenn sie die Vorsteuer nicht erstattet bekommen würden, hätte dies gravierende finanzielle Auswirkungen und sie müssten das Unternehmen schließen.

Die beiden steuerlichen Vertreter der Bf. ergänzen, dass die Rechtslage nicht eindeutig sei und seitens der Bf. bestehe die Meinung, dass kein Schrott eingekauft worden sei, sondern überwiegend noch tragbarer Schmuck. Zu betonen sei, dass es sich hier keineswegs um einen betrügerischen Umsatzsteuerkarussellfall handeln würde. Ab Mitte November sei auf das reverse charge System umgestellt worden, da festgestellt worden sei, dass es nicht branchenüblich sei, die Gutschriften mit Umsatzsteuer auszustellen.

Seitens der Vertreterin des Finanzamtes wird dagegen vorgebracht, dass die Warenlieferungen im November 2012 nicht anders gewesen seien als im September und Oktober 2012 und wenn die Bf zu der Erkenntnis gekommen sei, dass das reverse charge System anzuwenden sei, so müsse es auch schon für September und Oktober gegolten haben. Es gäbe kein Wahlrecht, wenn es sich um Waren handle, die dezidiert angeführt seien.

Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass sie nicht der Meinung seien, dass das reverse charge System anzuwenden sei, aber sie hätten keinen "Krieg mit der Finanzverwaltung" haben wollen und sich einen gewissen "Schutz" erwartet, wenn die Bf das reverse charge System anwenden würde.

Die Vertreterin des Finanzamtes bringt vor, dass es für die Bf von großem Vorteil gewesen wäre, wenn sie das reverse charge system angewendet hätte, weil gleichzeitig die

Vorsteuer abzuziehen gewesen wäre und es gar nicht zu einem Geldfluss gekommen wäre.

Der Geschäftsführer der Bf. gibt über Befragen an, dass zu 98% Bruchgold in Form von Schmuckstücken (Lagerbestände von Großhändlern) angekauft worden sei, der Rest sei beispielsweise Zahngold gewesen. Die Schmuckhändler hätten dadurch Liquidität erhalten um neuen Schmuck anzukaufen. Die Geschäftsverbindung zu D. sei abgebrochen worden, weil bestimmte nachgeforderte Unterlagen innerhalb einer Frist nicht vorgelegt worden seien.

Der steuerliche Vertreter der Bf. führte ergänzend aus, dass unter Bruchgold, wie es auf den Lieferscheinen aufscheine, entmodete Schmuckstücke zu verstehen seien. Es seien nicht nur Lagerbestände von Juwelieren, sondern auch bei Veranstaltungen Bestände von Privatpersonen aufgekauft worden.

Über Befragen gibt der steuerliche Vertreter der Bf. weiters an, dass aus praktikablen Gründen auf den Gutschriften keine Trennung in irreparablen und noch zu reparierenden Schmuck erfolgt sei. Es sei eine Gesamtheit angekauft worden, wobei für das Unternehmen ausschließlich der Feingoldgehalt entscheidend gewesen sei. Der Schmuck sei in Säcken oder Boxen geliefert worden, ein Verkauf als Schmuck wäre möglich gewesen.

Die Vertreterin des Finanzamtes bringt vor, dass durch den Transport der Schmuck sicher als beschädigt zu bezeichnen sei.

Die Teamleiterin erklärt, dass sie das angelieferte Bruchgold nie gesehen habe, sie wären zwei Mal nach Voranmeldung im Betrieb gewesen und es sei ihnen keine Goldlieferung gezeigt worden.

Der Geschäftsführer wendet ein, dass nach Voranmeldung auf jeden Fall eine Besichtigung des gesamten Ablaufs der Anlieferung durch die Betriebsprüfung möglich gewesen wäre.

Der Geschäftsführer erklärt, dass der Schmuck mitsamt den Edelsteinen oder Perlen von der Fa. A. eingeschmolzen werde. Das Gold wird zu Barren gegossen und dann erfolgt eine Voranalyse. Das Fremdmaterial sei im Barren enthalten und werde erst bei der Muttergesellschaft in Deutschland herausgelöst, wo der eigentliche Scheidevorgang stattfinde. Bei der Fa. A. finde kein Zerschneiden, Zerteilen oder Pressen statt.

Die Vertreterin des Finanzamtes wendet ein, dass auch durch Schmelzen wie beim Pressen das Volumen verringert werde.

Der steuerliche Vertreter erklärt, dass Schmelzen nicht mit Pressen gleichzusetzen sei. Zu betonen sei, dass die Vorgänge lt. Verordnung taxativ aufgezählt seien.

Zudem verweise er auf die französische Fassung der Mehrwertsteuerrichtlinie, woraus hervorgehe, dass die Ausdehnung auf Schmuck, der noch reparabel sei, nicht zulässig sei. Es gebe auch bis heute keine Meldung von Österreich betreffend Ausdehnung der Schrottverordnung auf Bruchgold.

Abschließend führte die Vertreterin des Finanzamtes aus, dass sie weiterhin der Meinung sei, dass das reverse charge System auf Bruchgold anzuwenden sei und das Einschmelzen würde ebenfalls unter die Umsatzsteuerverordnung fallen.

Der steuerliche Vertreter betonte abschließend, dass unter Bruchgold auch noch tragbarer Schmuck zu verstehen sei und es sich zu 98% um solchen Schmuck handeln würde. Es sei auch auf die amtliche Ermittlungspflicht zu verweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Aufgrund der Akten des Finanzamtes, dem Betriebsprüfungsbericht (samt Arbeitsbogen) und den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung geht das BFG von nachstehendem Sachverhalt aus:

Die Bf. – eine österreichische (Tochter)Gesellschaft einer großen deutschen Goldscheideanstalt - nahm mit September 2012 ihre Geschäftstätigkeit nämlich den Handel (An- und Verkauf) mit Edelmetallen aller Art, im Speziellen mit Edelmetalllegierungen, Edelmetallhalbfabrikaten und sonstigen Edelmetallprodukten sowie Verkauf sämtlicher Produkte und Abwicklung aller Dienst- und Serviceleistungen einer Edelmetall-Scheideanstalt, auf.

Die Bf. kaufte im gegenständlichen Streitzeitraum (September bis November 2012) Lagerbestände von Schmuckgroßhändlern (entmodete Schmuckstücke) sowie Bestände von Privatpersonen, aber auch Zahngold an.

Nach den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung hat die Bf. als "Bruchgold" nicht nur unbeschädigten (aber entmodeten) Schmuck, sondern auch beschädigten Schmuck erworben. Für das Unternehmen ist ausschließlich der Feingoldgehalt entscheidend.

Die Ware wird zunächst von einem Mitarbeiter des Unternehmens übernommen und diesbezüglich ein "Warenbegleitschein" ausgestellt, auf dem die Vermerke "g Bruchgold gemischt" und "Warenannahme erfolgt unter Vorbehalt; Gutschrift erfolgt nach Prüfung" angebracht sind.

Im Auftrag der Bf wird der Schmuck mitsamt Edelsteinen, Perlen und anderem Fremdmaterial von der Fa. A.zu Barren eingeschmolzen und dabei auch eine chemische Analyse der angekauften Waren durchgeführt. Der Verkäufer erhält sofort eine Anzahlung, die endgültige Abrechnung erfolgt nach dem Feingoldgehalt, sobald dieser festgestellt ist.

Das Fremdmaterial ist im Barren vorhanden und wird erst im eigentlichen Scheidevorgang bei der Muttergesellschaft herausgelöst.

Diese Abrechnung erfolgte mittels "Metallankaufsgutschriften", in welchen jeweils seitens der Bf. Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden ist. Als Warenbezeichnung wird in diesen Gutschriften Feinmetall Gold bzw Feinmetall Silber und auch in den diesbezüglichen Lieferscheinen wird Feingold bzw Feinsilber angeführt.

Strittig ist,

- 1.) ob, der in den Gutschriften bzw Lieferscheinen als "Feingold" bzw "Feinsilber" bezeichnete Liefergegenstand "Bruchgold" im Sinne der Schrott UStV darstellt und
- 2.) wenn ja, ob das von der Bf. angekaufte "Bruchgold" sowohl für Zeiträume vor bzw nach dem 30. September 2012 unter die Bestimmung des § 19 Abs. 1 d UStG 1994 iVm Art. 199 Abs. 1 lit d MWSt-RL 2006/112/EG, wonach die Steuerschuld auf die Bf. als Empfänger der Lieferung übergeht, fällt und
- 3.) ob der Vorgang des Einschmelzens des Bruchgoldes zu den sonstigen Leistungen iSd § 2 Z 2 Schrott VO gehört.

Rechtliche Ausführungen:

Art 199 Abs. 1 lit d der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112 lautet:

"(1) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den folgende Umsätze bewirkt werden:

d) Lieferung von Gebrauchsmaterial, auch solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist. Schrott, von gewerblichen und nicht gewerblichen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen, und gewissen in Anhang VI aufgeführten Gegenständen und Dienstleistungen;"

Anhang VI Verzeichnis der in Artikel 199 Abs. 1 Buchstabe d genannten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen:

Pkt. 4 Lieferung von Alteisen und Altmetalle, sowie von Abfällen, Schnitzeln und Bruch sowie gebrauchten und recyclingfähigen Material in Form von Scherben, Glas, Papier und Karton, Lumpen, Knochen, Häuten, Kunstleder, Pergament, rohen Häuten und Fellen, Sehnen und Bändern, Schnur, Tauwerk, Leinen, Tauen, Seilen, Kautschuk und Plastik und Erbringung bestimmter Verarbeitungsleistungen in Zusammenhang damit.

Die Mitgliedstaaten benötigen somit keine eigene Ermächtigung für die Umsetzung dieser Bestimmung in nationales Recht, sondern es ist lediglich eine entsprechende innerstaatliche Regelung erforderlich.

1. Lieferung von Bruchgold bis zum 30.September 2012:

Mit BGBI I 24/2007 wurde die Bestimmung des § 19 Abs 1 d UStG 1994 eingefügt, wonach durch Verordnung bestimmt werden kann, dass bei Umsätzen, die in Art 199 Abs. 1 lit d MWSt-RL angeführt sind, ein Übergang der Steuerschuld eintritt.

§ 1 Schrott-UStV in der Fassung BGBI 129/2007 lautet:

"Bei den im § 2 angeführten Umsätzen wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer."

§ 2 Schrott-UStV:

"Es handelt sich um folgende Umsätze:

1. *Die Lieferung der in der Anlage aufgezählten Gegenstände.*
2. *Die sonstigen Leistungen in Form des Sortierens, Zerschneidens, Zerteilens (einschließlich der Demontage) und des Pressens der in der Anlage zu Z 1 genannten Gegenstände."*

Um Abgrenzungs- und Vollziehungsschwierigkeiten weitgehend vermeiden zu können, erfolgt hier eine Definition der betroffenen Gegenstände nach Positionen der Kombinierten Nomenklatur (Zolltarif).

Die Anlage zu § 2 Z 1 Schrott-UStV lautet:

"Nr. 9: Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen; andere Abfälle und Schrott, Edelmetalle oder Edelmetallverbindungen enthaltend, von der hauptsächlich zur Wiedergewinnung von Edelmetallen verwendeten Art (Position 7112 der kombinierten Nomenklatur)."

7112 der kombinierten Nomenklatur lautet:

"Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen; andere Abfälle und Schrott, Edelmetalle oder Edelmetallverbindungen enthaltend, von der hauptsächlich zur Wiedergewinnung von Edelmetallen verwendeten Art:

.....

7112 9100 00 von Gold, einschließlich Goldplattierungen ausgenommen andere Edelmetalle enthaltende Rückstände (Gekräzt)"

Die Schrott-UStV ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2007 ausgeführt werden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist für Umsätze in diesem Zeitraum von einem Übergang der Steuerschuld auszugehen, es sei denn es wird nachgewiesen, dass es sich bei den angekauften Waren nicht um Gegenstände der Position 7112 der Kombinierten Nomenklatur gehandelt hat.

Bruchgold wird in dieser Verordnung nicht ausdrücklich genannt.

Unter die Position 7112 der Kombinierten Nomenklatur werden laut Erläuterungen "Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen; andere Abfälle und Schrott, Edelmetalle oder Edelmetallverbindungen enthaltend, von der hauptsächlich zur Wiedergewinnung von Edelmetallen verwendeten Art" eingeordnet.

Als Edelmetalle gelten Silber, Gold und Platin.

Als "Schmuckwaren" im Sinne der Position 7113 gelten:

- a) kleine Gegenstände, die als Schmuck dienen (zB Fingerringe, Armbänder, Halsketten, Broschen, Ohrringe, Uhrketten, Uhrgehänge, Anhänger, Krawattennadeln, Manschettenknöpfe, religiöse oder andere Medaillen oder Abzeichen);
- b) Gegenstände des persönlichen Gebrauchs, die dazu bestimmt sind, an der Person getragen zu werden, sowie Taschen- und Handtaschenartikel (zB Zigaretten- oder

Zigarrenetuis, Schnupftabakdosen, Bonbonnieren und Puderdosen, Panzertaschchen, Rosenkränze).

Als "Schmuckwaren" im Sinne der Position 7113 gelten auch solche Waren aus Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen, die echte Perlen, Zuchtperlen oder Imitationsperlen, Edelsteine oder Schmucksteine (natürliche, synthetische oder rekonstruierte), Edelstein- oder Schmucksteinimitationen enthalten oder auch Teile aus Schildpatt, Perlmutter, Elfenbein, natürlichem oder rekonstruiertem Bernstein, Gagat (Jett) oder Korallen haben.

Dem steuerlichen Vertreter der Bf ist beizupflichten, dass als Bruchgold bezeichnete Waren nicht immer unter den von der Anlage der Schrott-UStV erfassten Warenkreis fallen. Eine genaue Dokumentation der einzelnen Gegenstände ist seitens der Bf nicht erfolgt. Ein Nachweis bzw eine Überprüfung, ob die Objekte (allenfalls nach Reparatur) noch gebrauchsfähig waren und somit unter Position 7113 fallen oder andernfalls unter Position 7112 fallen, ist nicht mehr möglich.

Es kann aber entsprechend dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung davon ausgegangen werden, dass als „Bruchgold“ fast ausschließlich entmodeter und/oder beschädigter Schmuck erworben wurde. Diese Gegenstände können nach Ansicht des erkennenden Senates nicht unter „Abfälle und Schrott“ von Edelmetallen iSd § 2 Z 1 Schrott-UStV in der bis 30. September 2012 geltenden Fassung bzw. iSd Position 7112 subsumiert werden. Der Ansicht des Finanzamtes, dass das angelieferte Bruchgold schon allein durch den Transport in Säcken und Boxen derartig beschädigt wurde, dass die Gegenstände als „Schrott“ zu bezeichnen wären, wird nicht gefolgt.

Da nach der für den Zeitraum September 2012 geltenden Rechtslage in der Vorordnung Bruchgold nicht ausdrücklich angeführt wird, geht der erkennende Senat davon aus, dass für diesen Zeitraum das reverse charge system nicht anzuwenden ist.

Diese Auffassung wird auch durch die Neufassung der Schrottverordnung unterstützt, denn wäre Bruchgold ohnehin unter der Zolltarifnummer 7112 zu tarifieren gewesen, würde es der Erweiterung der Schrottverordnung auf "Bruchgold" nicht bedürfen (siehe auch Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 19 Tz 89/3/1).

Der Beschwerde ist daher für den Zeitraum September 2012 Folge zu geben.

2. Lieferung von Bruchgold nach dem 30.9.2012.

Mit BGBl II 320/2012 wurde die oa Schrott-UStV (BGBl II Nr. 129/2007), wie folgt geändert:

1. § 2 Z 2 lautet:

"2. Die sonstigen Leistungen in Form des Sortierens, Zerschneidens, Zerteilens (einschließlich der Demontage) und des Pressens der in der Z 3 sowie in der Anlage zu Z 1 genannten Gegenstände."

2. In § 2 wird folgende Z 3 neu eingefügt:

"3. Die Lieferung von Bruchgold, das offensichtlich nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend wieder verwendet werden soll, sowie die Lieferung von aus solchem Bruchgold hergestellten Barren oder Granulaten. Dies gilt sinngemäß auch für andere Edelmetalle.

Unter Bruchgold ist jeglicher Goldschmuck sowie sonstige Objekte aus Gold, die zerbrochen, zerstört oder beschädigt sind und somit nicht mehr für ihren ursprünglichen Zweck verwendet werden können, zu verstehen, wie beispielsweise alte Ketten, Ringe und andere nicht mehr getragenen Schmuckgegenstände, Besteck, Münzen, goldene Federspritzen, defekte Goldbarren, aber auch Zahngoldabfälle (Dentallegierungen) oder sonstige Edelmetallreste in jeder Form."

§ 2 Z 2 und 3 in der Fassung der Verordnung BGBI. II Nr. 320/2012 ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. September 2012 ausgeführt werden."

Die Steuerschuld geht bei bestimmten Umsätzen im Zusammenhang mit Gegenständen, die in einer Anlage zu dieser Verordnung genannt sind, auf den Leistungsempfänger über.

Zum Übergang der Steuerschuld kommt es nach § 19 Abs 1d UStG 1994 nur, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer ist und im Inland eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbracht wird.

Nach Ansicht des Senates wollte der Verordnungsgeber durch die Einfügung der Ziffer 3 in § 2 der Schrott-UstV eine Ausdehnung der Schrott-UstV auf Bruchgold, wobei er zudem noch eine genaue Definition, was denn unter Bruchgold zu verstehen ist, eingeführt hat.

Durch die Änderung der Schrott-Umsatzsteuerverordnung (BGBI II 2007/129) sind die vom Übergang der Steuerschuld bisher erfassten Fälle im Bereich von Gebrauchtwaren, Schrott, Abfällen und dergleichen ab dem 1. Oktober 2012 hinsichtlich Bruchgold (und anderen Edelmetallen) ergänzt worden. Erfasst ist damit ausdrücklich die Lieferung von Bruchgold, das nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend verwendet werden soll, und daraus hergestellte Barren oder Granulat.

Dadurch sollen einerseits Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden werden, da die als Bruchgold bezeichneten Waren nicht immer unter den von der Anlage der Schrott-UstV erfassten Warenkreis fallen und die entsprechende zolltarifliche Einordnung erst nach genauer Prüfung der einzelnen Waren möglich wäre (ÖStZ 2012, 448).

Dass "Bruchgold geliefert/übergeben" worden ist, wird seitens des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 17.12.2012 aufgrund eines Vorhaltes an das Finanzamt bekannt gegeben. Auch auf den jeweiligen Warenbegleitscheinen ist angeführt zB: Bruchgold gemischt, Bruchgold, Münzen, Zahngold und jeweils der sich nach dem Einschmelzen ergebende Feingoldgehalt in Gramm, welcher dann als Bemessungsgrundlage für das Entgelt heranzuziehen ist.

Die Ware wird von der Bf selbst als „Bruchgold“ bezeichnet. Es steht unbestritten fest, dass an die Bf Bruchgold geliefert wurde, das „nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend wieder verwendet werden soll“. Es besteht daher für den Senat kein

Zweifel, dass § 2 Z 3 Schrott-UStV in der ab Oktober 2012 geltenden Fassung auf die strittigen Umsätze anzuwenden ist. Dafür spricht auch der Umstand, dass die Bf ab Mitte November 2012 ohnehin auf das reverse charge System umgestellt hat, weil sie diese Vorgangsweise als branchenüblich erkannt hat.

Überdies wurden die Lieferungen in der mündlichen Verhandlung seitens der Bf als „Gesamtheit“ bezeichnet, ohne eine Unterscheidung nach der Art und dem Zustand der einzelnen Gegenstände zu treffen, da für die Bf ausschließlich der Feingoldgehalt ausschlaggebend war. Bruchgold, vergütet mit dem Tagespreis, wie es zum Zweck des Einschmelzens von der Bf erworben wurde und wird, soll von der Erweiterung der Schrott-UStV jedenfalls erfasst werden. Durch die Neufassung der Verordnung kam es zu einer Ausdehnung auf Objekte, die – sei es durch Beschädigung oder durch Entmodung - nicht mehr gebrauchsfähig sind.

Die Bezeichnung Bruchgold wird in der Regel für Gegenstände aus Gold angewendet, die zerbrochen oder zerrissen sind und dessen Reparatur nicht wirtschaftlich erscheint. Aber auch Goldreste, wie sie zum Beispiel bei der Schmuckherstellung anfallen, werden unter dem Begriff Bruchgold verkauft.

Die Bf. hat als Bruchgold auch Schmuck aus nicht mehr verkäuflichen Lagerbeständen von Großhändlern verstanden.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf. in der Beschwerde ausführt, dass das reverse charge System nur auf Gegenstände angewendet werden kann, welche nicht mehr gebrauchsfähig sind, denn nur diese stellen "Abfall" im Sinne der EU-Richtlinie dar, und die Finanzverwaltung unter Bruchgold auch unbeschädigten sowie reparierbaren Schmuck subsumiert, dann übersieht er, dass auch die Finanzverwaltung darunter nur Schmuck versteht, der eben nicht mehr für seinen ursprünglichen Zweck verwendet wird, bzw verwendet werden kann.

Nach Ansicht des Senates ist Anhang VI lit a Pkt. 4 zu Art 199 lit d EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112 weit auszulegen. Die Lieferung von Bruchgold kann als Lieferung von „Altmetallen“ iSd Pkt 4 des Anhangs qualifiziert werden. Das gilt auch für Bruchgold in Form von Schmuckgegenständen, die zwar nicht beschädigt, aber zB aus modischen Gründen ihren ursprünglichen Wert verloren haben und nicht mehr für ihren ursprünglichen Zweck verwendet werden. Insofern ist jede Art von Bruchgold als „waste“ laut englischsprachiger Version der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie, die der steuerliche Vertreter herangezogen hat, zu bezeichnen. Altschmuck aus Lagerbeständen von Schmuckhändlern, der aufgrund von Entmodung an Endkunden nicht mehr verkäuflich ist, ist (ohne Umarbeiten) wie beschädigter Schmuck nicht mehr gebrauchsfähig.

Festzustellen ist daher, dass die Neufassung der Schrott-UStV von Art 199 Abs. 1 lit d EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie gedeckt ist.

Es ist davon auszugehen, dass es sich bei den von der Bf angekauften Waren (laut Warenbegleitschein auch als Bruchgold, Münzen, Zahngold bezeichnet) um Bruchgold

handelt, welches unter § 2 Z 3 Schrott-UStV in der ab Oktober 2012 geltenden Fassung einzuordnen ist und damit unter das reverse Charge System fällt.

Soweit die Bf. einwendet, dass es zu einer "Doppelbesteuerung" der Lieferungen gekommen ist, wird auf die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung verwiesen.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass für die Lieferungen im Oktober und November 2012 von einem Übergang der Steuerschuld auszugehen ist. Die Bf. hätte in den Ankaufsgutschriften keine Umsatzsteuer ausweisen dürfen und es wäre auf ihre Steuerschuld als Leistungsempfängerin hinzuweisen gewesen. Wird dies unterlassen, hat dies allerdings keinen Einfluss auf den Übergang der Steuerschuld (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt UStG 1994, § 19 Abs. 1 d, Anm. 20).

Für diese Zeiträume ist die Beschwerde abzuweisen.

3. Einschmelzen des Bruchgoldes:

Strittig ist, ob der Vorgang des Einschmelzens des Bruchgoldes zu den sonstigen Leistungen iSd § 2 Z 2 Schrott VO gehört.

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass der von der Bf angekaufte Schmuck von einem beauftragten Unternehmen, der Fa. A., einer sogenannten Goldscheideanstalt, mitsamt den Edelsteinen, Perlen und anderen "Fremdkörpern" eingeschmolzen wird. Diese stellt daraus jenes Gold her, das die Bf an die deutsche Muttergesellschaft weiterliefert. Erst dort findet der eigentliche Scheidevorgang statt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung konnte der Geschäftsführer der Bf. anschaulich erläutern, dass beim Vorgang des Schmelzens durch die Fa. A. nichts getrennt wird, da die gesamten Schmuckstücke eingeschmolzen werden. Die Gewinnung des "reinen" Rohstoffes Gold erfolgt erst in Deutschland, wo die Fremdkörper herausgelöst werden. Bei der Fa. A. findet somit kein Vorgang statt, der als Sortieren, Zerschneiden, Zerteilen oder Pressen bezeichnet werden kann.

Da von den sonstigen Leistungen in Zusammenhang mit Abfallstoffen nur die in der Verordnung taxativ aufgezählten Leistungen (Sortieren, Zerschneiden, Zerteilen einschließlich Demontage und Pressen) erfasst sind (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 19 Tz 71) und der Vorgang des Einschmelzens somit nicht davon erfasst ist, erfolgt bei diesen Leistungen kein Übergang der Steuerschuld. Der Beschwerde ist in diesem Punkt Recht zugeben.

Revision:

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 3 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da zu den Rechtsfragen

- 1.) ob das von der Bf. angekaufte "Bruchgold" sowohl für Zeiträume vor bzw nach dem 30. September 2012 unter die Bestimmung des § 19 Abs. 1 d UStG 1994 iVm Art. 199 Abs. MWSt-RL 2006/112/EG, wonach die Steuerschuld auf die Bf. als Empfänger der Lieferung übergeht, fällt und

2.) ob der Vorgang des Einschmelzens des Bruchgoldes zu den sonstigen Leistungen iSd § 2 Z 2 Schrott VO gehört,

eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – soweit im Rechtsinformationssystems des Bundes ersichtlich – fehlt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Juli 2014