

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde der S**** HandelsgmbH in Adr****, vertreten durch Aucon Wirtschaftstreuhand GmbH, 1130 Wien, Lainzer Straße 16/1, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles siehe die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.3.2013, RV/0284-W/08, miterledigt RV/0276-W/08, RV/0277-W/08, RV/0278-W/08, RV/0283-W/08 und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.4.2016, 2013/13/0051.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Hinsichtlich Verfahrensgang, Feststellungen und Beweiswürdigung wird auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.3.2013, RV/0284-W/08, miterledigt RV/0276-W/08, RV/0277-W/08, RV/0278-W/08, RV/0283-W/08 verwiesen. In diesem Umfang werden die darin getroffenen Ausführungen ausdrücklich zum Inhalt dieses Erkenntnisses erhoben.

Die Beschwerdeführerin hat durch ihren steuerlichen Vertreter mit Telefax vom 29.7.2016 ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Zum einfachen Verständnis des gegenständlichen Erkenntnisses wird wiederholend festgestellt:

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH, die im Wesentlichen mit Baumwolle und Textilwaren handelt. Die Beschwerdeführerin stand nach einem Bericht vom 11.11.2005 über das Ergebnis einer Außenprüfung im Verdacht, ua im Jahr 2003 in eine Abgabenhinterziehung in der Form eines Karussellbetruges eingebunden gewesen zu sein. Aus einem Drittstaat importierte Waren seien nur zum Schein an eine Abnehmerin in Deutschland, die A**** GmbH (idF A**** München), verkauft und statt dem behaupteten Transport dorthin in Wahrheit in Österreich in Umlauf gebracht worden. Hieraus folge eine Umsatzsteuernachforderung.

Die für die Beschwerdeführerin handelnden Personen hatten jedoch von diesem Karussellbetrug keine Kenntnis.

Die von der Beschwerdeführerin bei der Spedition E**** eingelagerten und mit schriftlichem Kaufvertrag vom 7.5.2003 an die Abnehmerin in München, die A**** München, verkauften Waren wurden von der Beschwerdeführerin bei der Spedition E**** zur Abholung durch die von der A**** München beauftragte Spedition K**** freigestellt, von Mitarbeitern der Spedition K**** am 8. und 12.5. sowie am 4. und 5.6.2003 abgeholt und statt nach München in das Lager der T**** HandelsgmbH (idF T****) in Wien gebracht.

Der Beschwerdeführerin übermittelte die A**** München jeweils ein bis zwei Monate später falsche Frachtbriefe der Spedition K**** über den angeblichen Transport nach München. Es steht auf Grund der auf den Selbstabholungsscheinen der Spedition E**** geleisteten Unterschriften (mit einer Ausnahme) fest, welche Mitarbeiter der Spedition K**** welche Abholungen vornahmen.

Es lagen einerseits keine Scheingeschäfte vor, andererseits verließen jedoch auch die Waren nicht das Bundesgebiet. Die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen gemäß Art 7 Abs 1 UStG waren daher nicht vollständig erfüllt.

In der Berufungsentscheidung vom 15.3.2013 prüfte der Unabhängige Finanzsenat die Erfüllung der Voraussetzungen der Vertrauenschutzregelung des Art 7 Abs 4 UStG, unter denen eine zu Unrecht als steuerfrei behandelte Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen ist. Der Unabhängige Finanzsenat hielt fest, die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung habe auf falschen Angaben des Abnehmers beruht, betonte im Zusammenhang mit der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, dass sich die Beschwerdeführerin dabei nicht auf damals noch fehlende Erfahrung mit innergemeinschaftlichen Lieferungen berufen könne, und versagte die Steuerbefreiung mit dem Argument, bei der Spedition E****, der die Beschwerdeführerin auch keinen diesbezüglichen Auftrag erteilt habe, sei jeweils entgegen dem letzten Satz des Art 7 Abs 4 UStG die Identität des Abholenden nicht festgehalten worden. Beim Festhalten der Identität des Abholenden handle es sich um eine Handlung, die nur im Zuge der Abholung gesetzt werden könne. Dies ergebe sich einerseits aus dem

Wort festzuhalten, andererseits aus dem Zusammenhang mit der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes. Etwas festzuhalten bedeutet, es in zeitlicher Nähe zum Ereignis aufzuzeichnen. Ebenso hat der Unternehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes im zeitlichen Umfeld des Liefervorganges an den Tag zu legen. Im Rechtsmittelverfahren sei eine Nachholung des Festhaltens der Identität des Abholenden ebenso wie ein Nachholen der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes und anders als beim Buchnachweis nicht möglich. Da die Identität der Abholenden im Streitfall nicht festgehalten worden sei, habe die Beschwerdeführerin nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt und somit die Voraussetzungen des Art 7 Abs 4 UStG nicht vollständig erfüllt. In dieser Situation müsse der beschwerdeführenden Partei der Vertrauensschutz versagt bleiben, ohne dass es noch darauf ankäme, ob ein Buchnachweis vorgelegen oder nachträglich erbracht worden sei.

In seinem bereits genannten Erkenntnis vom 27.4.2016 führt der VwGH dazu Folgendes aus:

„7 Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 lautet:

„(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.“

[...]

15 Schon für Tumpel (a.a.O., 377) stand fest, dass die Befugnis der Mitgliedstaaten, Nachweise über die Erfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung zu verlangen, nur insoweit ausgeübt werden dürfe, als dies zur Erreichung bestimmter Ziele erforderlich sei, und dass Sanktionen, die gegenüber der Schwere des Verstoßes gegen diesbezügliche Vorschriften unverhältnismäßig seien, nicht zum Hindernis für die vom Gemeinschaftsrecht gewährten Freiheiten werden dürften. Für Fälle, in denen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung objektiv gegeben sind, kann dazu nun auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, C-146/05, EU:C:2007:549, Collee, und die daran anschließende Judikatur verwiesen werden.

16 Entsprechendes gilt seit dem Urteil vom selben Tag, C- 409/04, EU:C:2007:548, Teleos u.a., auch für den Vertrauensschutz in Fällen, in denen es am objektiven Vorliegen der Voraussetzungen fehlt. Die Behörden des Liefermitgliedstaates sind nach Rn 68 dieses Urteils nicht befugt, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht

erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt (vgl. ähnlich auch u. a. die Urteile vom 16. Dezember 2010, C-430/09, EU:C:2010:786, Euro Tyre, Rn 38, vom 6. September 2012, C-273/11, EU:C:2012:547, Mecsek-Gabona, Rn 55, und vom 9. Oktober 2014, C-492/13, EU:C:2014:2267, Traum, Rn 26 ff).

17 Die Stellung des Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994 im Aufbau der Regelung lässt - in Verbindung mit der Erläuterung des gesamten Absatzes als 'Vertrauenschutzregelung' - keinen Zweifel daran, dass es sich im Sinne der Meinung von Ruppe und Tumpel um eine nur den Vertrauenschutz betreffende Anordnung handelt. Zu beachten ist aber auch deren Stellung innerhalb dieses Absatzes. Sie ist der Rechtsfolge ('In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer') nachgereicht und damit nicht - oder jedenfalls nicht ausdrücklich - als eine ihrer Voraussetzungen gestaltet. Dies entspricht der von den genannten Autoren auch vertretenen Ansicht, die Anordnung diene der 'Realisierung' (Ruppe; siehe nun Ruppe/Achatz, a. a.O., Tz 39 f) der Steuerschuld des Abnehmers (Tumpel, a.a.O., 400: der 'Einbringung der Steuerschuld im Falle missbräuchlicher Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer'). Wenn ihre Befolgung zugleich als Erfordernis der Einhaltung der 'Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns' (Ruppe) bzw. der 'notwendigen Sorgfalt' (Tumpel) bezeichnet wird, so kann damit nicht die Sorgfalt gemeint sein, die nach Art. 7 Abs. 4 erster Satz UStG 1994 aufzuwenden ist, um eine eventuelle Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers zu erkennen. Die im letzten Satz normierte Pflicht dient der Vorsorge für den Fall einer Enttäuschung des - berechtigten, weil nicht auf mangelnder Sorgfalt beruhenden - Vertrauens auf die Richtigkeit der Angaben des Abnehmers. Im Sinne von Tumpels zitiertem Beifügung zum Gesichtspunkt der 'Einbringung' (und auch der Bezugnahme auf die Identität des Abnehmers bei Ruppe/Achatz, a.a.O., Tz 40 letzter Satz) muss dabei an Fälle gedacht sein, in denen ein für den Unternehmer nicht erkennbarer Missbrauch der Umsatzsteueridentifikationsnummer dazu führt, dass ohne Kenntnis des Abholenden auch der Abnehmer nicht feststeht.

18 Ist dies der Zweck der zur Aufzeichnungspflicht gemäß § 6 Z 2 der Verordnung hinzutretenden besonderen Verpflichtung gemäß Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994, so kann der Verlust des Vertrauenschutzes in Fällen, in denen die Kenntnis des Abholenden zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs gegenüber dem Abnehmer nichts beträgt, aber keine verhältnismäßige Sanktion für eine Verletzung dieser Verpflichtung sein (vgl. zum Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit von den zuvor zitierten etwa die Urteile des EuGH in den Rechtssachen Mecsek-Gabona, Rn 36, und Traum, Rn 27). Eine solche Sanktion ist in Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994, der die Folgen einer Nichteinhaltung der Verpflichtung offen lässt, auch nicht angeordnet.

19 Im vorliegenden Fall waren Waren der beschwerdeführenden Partei bei der Spedition ... [E****] eingelagert. Sie wurden von der beschwerdeführenden Partei zur

*Abholung durch die Spedition ... [K****] für die Abnehmerin in München freigestellt und im Auftrag dieser Abnehmerin von Fahrern der Spedition ... [K****] bei der Spedition ... [E****] abgeholt, wobei diese Fahrer (mit einer Ausnahme, bei der aber wie auch in anderen Fällen die KFZ-Kennzeichen der abholenden Fahrzeuge angegeben wurden) Unterschriften leisteten, die ihnen später zugeordnet werden konnten, ein darüber hinausgehendes 'Festhalten' ihrer Identität von der beschwerdeführenden Partei der Spedition ... [E****] aber nicht gesondert aufgetragen und von der Spedition ... [E****] auch nicht aus Eigenem vorgenommen wurde. Sowohl die Abnehmerin als auch die Spedition, durch die sie die Waren abholen ließ, stimmten mit den von der beschwerdeführenden Partei zum Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung vorgelegten Urkunden überein. Dass eine Kenntnis der Identität der Fahrer der Spedition ... [K****] bei der Durchsetzung eines Abgabenanspruches gegen die Abnehmerin hilfreich sein konnte, geht aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervor.*

*20 Unter diesen Umständen muss weder auf die Mindestanforderungen an ein 'Festhalten' und die Frage seiner Nachholbarkeit noch darauf eingegangen werden, ob mit 'Abholfällen' in Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994 (und in § 6 Z 2 der Verordnung) der Systematik des § 7 Abs. 1 UStG 1994 entsprechend auch solche einer Versendung wie im vorliegenden Fall oder analog zur Differenzierung im ersten Teil der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 nur solche gemeint sind, in denen im Rahmen einer Beförderung 'Beauftragte' im Sinne des § 2 Z 3 der Verordnung tätig werden. Auch auf die in der Beschwerde bestrittene Zurechenbarkeit von Sorgfaltsvorstößen der Spedition ... [E****] kommt es nicht an.*

21 Eine Versagung des Vertrauenschutzes schon wegen Nichterfüllung der in Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994 normierten besonderen Verpflichtung kam jedenfalls nicht in Betracht, soweit die Erfüllung der Verpflichtung für den Fall der Gewährung des Vertrauenschutzes nach Art. 7 Abs. 4 erster Satz UStG 1994 zur dann erforderlichen Durchsetzung des Abgabenanspruches gegen die Abnehmerin nichts beitragen konnte.“

Ergänzend zu den verwiesenen Feststellungen (in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.3.2013) wird **ergänzend Folgendes festgestellt:** Eine Kenntnis der Identität der Fahrer der Spedition K**** konnte bei der Durchsetzung eines Abgabenanspruches gegen die Abnehmerin A**** München nicht hilfreich sein.

Aus den wiedergegebenen Entscheidungsgründen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.4.2016 und der getroffenen ergänzenden Feststellung ergibt sich, dass eine Versagung des Vertrauenschutzes schon wegen Nichterfüllung der in Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG normierten besonderen Verpflichtung, die Identität des Abholenden festzuhalten, nicht in Betracht kommt. Denn die Erfüllung dieser Verpflichtung konnte zur Durchsetzung des Abgabenanspruches gegen die Abnehmerin A**** München nichts beitragen.

Die Beschwerde erweist sich damit als berechtigt. Der Beschwerde ist daher gemäß § 279 Abs 1 BAO Folge zu geben und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Rechtslage ist durch das bereits mehrfach genannte aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.4.2016, 2013/13/0051 geklärt, es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 1. August 2016