

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V1 und die weiteren Senatsmitglieder SM1, SM2 und SM3 im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf, Anschr1, vertreten durch STB, Steuerberater, Anschr2, und RVertr, Anschr3, über die Beschwerde vom 16.01.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Ort2 vom 11.12.2014, betreffend a) Umsatzsteuer 2013, b) Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 01 bis 09/2014, sowie c) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 01 und 04/2014, in der Sitzung am 09.02.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Abwesenheit des Vertreters der belangten Behörde zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01 und 04/2014 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
3. Weiter wurde der Beschluss gefasst:
Als Folge der Aufhebung der in Pkt 2. genannten Verfahrensbescheide werden die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01 und 04/2014 (Sachbescheide) als gegenstandslos erklärt (§ 261 Abs. 1 iVm § 278 BAO idF BGBl I Nr. 14/2013).
4. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 02 bis 03/2014 und 05 bis 09/2014 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf), eine in der Rechtsform einer GmbH geführte Import-Export Firma besteht aus den Gesellschaftern BB (zugleich Geschäftsführerin), CC, DD und EE.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin (Bf) abgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung traf der Prüfer in seinem **Bericht** (§ 150 BAO) vom 11.12.2014 nachstehende Feststellungen:

"Tz 2 Einfuhrumsatzsteuer"

Aus China gelangen Waren (im Wesentlichen Bekleidung, Schuhe, Handtaschen) zunächst in den slowenischen Seehafen K, werden von dort entweder direkt nach Italien oder Ungarn befördert oder in den weitaus überwiegenden Fällen nach Österreich verbracht, hier verzollt und erst dann nach Italien oder Ungarn weitergeliefert. Dabei treten in China ansässige Unternehmen als Lieferer auf und stellen Rechnungen über Warenlieferungen aus, in denen die Firma Bf. als Empfänger (Käufer) angegeben ist. Bf. verrechnet diese Waren ihrerseits an verschiedene Abnehmer in Italien oder Ungarn.

Mit der Abwicklung der Einfuhrformalitäten wurde eine Spedition beauftragt. Die Firma Bf. wird Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Aus den im Zuge der Einfuhren vorgelegten Unterlagen sowie weiteren Ermittlungshandlungen des Finanzamtes (z.B. Niederschrift mit der Geschäftsführerin am 23. Juli 2014) hat sich hierzu noch nachstehender, zusammengefasst dargestellter Sachverhalt ergeben:

Die Fa. Bf. ist in den Bestellvorgang hinsichtlich der importierten Waren selbst (z.B. hinsichtlich des Zeitpunkts, der Menge und der Bestimmungsorte der Waren) nicht involviert und nimmt darauf keinen Einfluss. Die Bestellungen werden vielmehr zur Gänze von den Abnehmern in Italien vorgenommen, in dem sie diese entweder selbst an die liefernden Unternehmen in China senden oder über ein von der Fa. Bf. beauftragtes drittes Unternehmen (L Handels GmbH) abwickeln lassen, das die Bestellung an die liefernden Unternehmen in China weiterleitet und den anfallenden Schriftverkehr oder Telefonate durchführt. Die Firma L erhält von der Firma Bf. dafür eine Provision.

Die Firma Bf. hat sowohl mit den Abnehmern als auch den Lieferanten Grundverträge ("business contract") mit (im Wesentlichen) folgenden Inhalten abgeschlossen (als repräsentatives Beispiel wird der Vertrag der Firma Bf. mit der Firma GT INT'L Ltd. angeführt):

I. Vertragsgegenstand

Zwischenhandel (intermediary trade contract) zwischen der Firma Bf. (im Folgenden "Party A") als Handelsgesellschaft und der GT Ltd. ("Party B-China") als Lieferer

II. Vertragsinhalt

- A kauft Frachtgut (Cargo) und verkauft es vereinbarungsgemäß per Container an andere Kunden in der EU;
- B erhält die Bezahlung des Rechnungsbetrages und Warenwerts direkt vom Endabnehmer;
- A verrechnet B nach Lieferung ein Entgelt für seinen Aufwand;
- als Lieferkondition gilt "DDP", vertragsmäßig werden Frachtkosten und Zoll (Abgaben) vom Lieferanten B von dem von ihm bekannt gegebenen Transportunternehmen in Rechnung gestellt;
- B ist für die Qualität der Produkte verantwortlich, diese muss den Vorschriften der EU entsprechen;
- A akzeptiert keine Waren, bei denen es sich um Produktpiraterie handelt;
- Mängelbeschwerden werden von den Endabnehmern direkt an B gerichtet;
- A übernimmt keine Haftung für allfällige Zahlungsausfälle oder Zahlungsverzug zwischen den Endabnehmern und B;
- der Rechnungspreis muss dem echten Warenwert entsprechen und wird dies vom Lieferer auch garantiert.

III. Leistungen, zu denen die Firma Bf. auf Grund des Vertrages verpflichtet ist

- Abwicklung der Zollformalitäten im eigenen Namen;
- eingehende Kommunikation mit dem Frachtführer bei der Lieferung der Container;
- sorgfältige Prüfung der Importdokumente auf ihre Richtigkeit für die Abwicklung der Einfuhrformalitäten;
- Rechnungslegung an die Endabnehmer in der EU auf Basis des Handelsvertrages;
- ordnungsgemäße steuerliche Behandlung jedes einzelnen Containers und jeder Rechnung;
- monatliche Umsatzsteuererklärungen an die österreichischen Steuerbehörden;
- Extrastat-Bericht für jeden Container;

IV. Dokumentation und Weiteres

- Kopien des Originals der Ausfuhrzollerklärung;
- Packliste;
- Rechnung, adressiert an F., die die Adresse des endgültigen Warenempfängers im Bestimmungsland der EU enthalten muss;
- die Rechnung muss folgenden Passus enthalten: "der Rechnungsbetrag von ... USD wird von ... bezahlt, 90 Tage nach Lieferung direkt nach China;
- alle Dokumente werden im Original für die Zollabwicklung benötigt

V. Beschreibung der Handelswaren und Umfang der Bestellungen

- alle Arten von Taschen und Teile davon (Reise-)Gepäck, Handtaschen, Brief- oder Geldtaschen, Koffer, Schuhe, Stoffe und Gewebe-(Textilien) per Meter;
- 300 Container im Jahr.

Diese Vereinbarungen und Bedingungen des Vertrages sind die wesentlichen Grundlagen und können von der Firma Bf. nicht verändert werden.

Als repräsentatives Beispiel eines **Geschäfts-/Kaufvertrages** zwischen der **Firma Bf.** und einem **Käufer** wird der Vertrag mit der Firma E.I. in Italien angeführt:

- der Käufer versichert, im Jahr 2013 und 2014 Bestellungen von Waren aus dem Sortiment die vom Vertragspartner der Firma Bf. in China hergestellt und produziert werden, vorzunehmen;
- das Sortiment (die Artikelserie) und die Menge wird wunschgemäß über den Vertreter (Anm.: L GmbH) angefordert;
- die Qualitätskontrolle der Waren wird zum Teil direkt vom Endabnehmer in China nach Abschluss der Produktion organisiert werden;
- die Zahlungsvereinbarung laut "DDP Door IT" grundsätzlich 90 Tage nach Auslieferung direkt an den Produzenten in China;
- ordnungsgemäß Meldungen an die Finanzverwaltung betreffend Intrastat und Steuern werden vom Abnehmer oder dessen Steuerberater vorgenommen.

Aus der genannten **Niederschrift vom 23. Juli 2014** ergibt sich ergänzend hierzu noch Folgendes:

Als Lieferkonditionen wurden die Incoterms "DDP" (=delivered duties paid) und "CIF" (=cost, insurance, freight) vereinbart. Dabei werden in beiden Fällen die Verzollung und der Transport im Auftrag der Firma Bf. vorgenommen. Bei der Lieferkondition "CIF" erfolgt die Bezahlung der Frachtkosten von K bis zu den einzelnen Entladestellen (der diversen Kunden der Bf.) durch die Bf.. Bei der Lieferkondition "DDP" erfolgt die Frachtzahlung durch den Lieferer. Ungeachtet dessen könne die Firma Bf. den Container im Einfuhrort in Österreich stoppen. Die vom Lieferer beauftragte Spedition muss diesen diesfalls informieren, dass die Ware im Einfuhrort (Österreich) auf Grund der Anweisung der Bf. abgestellt werden musste und stellt nur die bis dahin angefallenen Frachtkosten in Rechnung. Bei der Lieferkondition "DDP" stellt die Bf. ihre Kosten iHv. 220,-- € pro Container dem Lieferer in Rechnung. Darin sind die Vertreterprovision, die Kosten für die Abwicklung des Kaufgeschäftes sowie ein – auf Grund der Vielzahl der Produkte pauschaler – Aufschlag enthalten. Wegen der Direktzahlung der Abnehmer sind diese 220 €, die dem Lieferer verrechnet werden, im Einkaufspreis der Firma Bf. enthalten und werden durch eine Ausgangsrechnung (von Bf.) dem Lieferer wieder in Rechnung gestellt.

In den Eingangsrechnungen an die Bf. sind Fracht, Aufwand (für die Bf.) und Zoll separat ausgewiesen.

Bei der Lieferkondition "CIF" bezahlen die italienischen bzw. der ungarische Abnehmer die Kosten für Zoll, Fracht und sonstigen Aufwand der Bf. direkt an diese und nicht dem Lieferer.

Hinsichtlich der Bestellvorgänge, in die die Firma Bf. nicht eingebunden ist, übermittelt der Lieferer per E-Mail ein "AVISO", in dem die Artikelgruppen der abgesandten Waren sowie die Empfänger angeführt werden. Die Empfänger ergeben sich aus den Bestellungen. Der endgültige Bestimmungsort – auch im Falle von nachträglichen Änderungen – wird vom italienischen Abnehmer bekanntgegeben. Die Preise werden von dem Lieferer in Preislisten bekanntgegeben. In sämtlichen Frachtpapieren ("bill of lading") ist die Firma Bf. als Warenempfänger angegeben.

Da seitens der Zollverwaltung Zweifel bestehen, dass Firma Bf. die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht über die Waren erlangt, was aber Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 ist, wurde diese Form der Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer seit Juli 2014 nicht mehr zugelassen.

Die Firma Bf. musste die Einfuhrumsatzsteuer im Monat Juli daher bei der zollamtlichen Abfertigung zum freien Verkehr entrichten und beantragt im Voranmeldungszeitraum Juli 2014 daraus den Vorsteuerabzug.

In diesem Zusammenhang wurde weiters ein Schreiben eines der Lieferer an die Firma Bf. vorgelegt, in dem dieser mitteilt, dass er über diese Entwicklung bestürzt sei, er aber bereit sei zu helfen und der Firma Bf. ein Darlehen gewähre, er aber keine Bestellungen mehr bearbeiten würde, wenn Bf. nicht bestätigen könne, die vertraglich vereinbarten Leistungen zu erbringen, es sei denn, Bf. bezahle 50% des Kaufpreises im Voraus und die verbleibende Hälfte sobald die Waren gesendet worden sind.

Nach Rücksprache mit dem bundesweiten Fachbereich wird folgend die Rechtsansicht des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht:

Gemäß § 26 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig.

Gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 sind für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen nicht die Zollämter, sondern die Finanzämter zuständig:

- Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl.Nr. L 302/1) entstanden und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung,**
- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt und**

- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht.

Gemäß § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 lit. b UStG 1994 kann der Unternehmer in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 20 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 fällt die abziehbare Einfuhrumsatzsteuer in jenen Kalendermonat, in dem sie entrichtet worden ist. In den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 fällt die abziehbare Einfuhrumsatzsteuer in jenen Kalendermonat, der zwei Monate vor dem Monat liegt, in dem die Einfuhrumsatzsteuerschuld fällig ist; sie wird am Tag der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuerschuld wirksam.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht über die Waren

Unklar ist, ob die Firma Bf., die in den gegenständlichen Fällen als Käufer der aus China gelieferten Waren bzw. Lieferer dieser Waren an diverse Abnehmer in Italien bzw. einen Abnehmer in Ungarn bezeichnet wird, tatsächlich Waren erwirbt und weiterveräußert bzw. tatsächlich umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht über die Waren erlangt, was wiederum Voraussetzung dafür ist, dass es Lieferungen an die Endabnehmer durchführen und diesen dabei die Verfügungsmacht an den Waren übertragen kann.

Der Begriff "Verfügungsmacht" ist ein eigenständiger umsatzsteuerrechtlicher Begriff, um über eine Ware verfügberechtigt zu sein, muss die Verfügungsmacht zuvor übertragen worden sein. Der Verfügungsmacht wird im Wege einer Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 verschafft.

Auch der Begriff der Lieferung ist ein zentraler Begriff des Umsatzsteuerrechts, dessen Bedeutungsinhalt jedoch erheblich von jenem des umgangssprachlichen Gebrauches abweicht. § 3 Abs. 1 UStG 1994 definiert als Lieferungen solche Leistungen, durch die ein Unternehmer (oder in seinem Auftrag ein Dritter) dem Abnehmer (oder in dessen Auftrag einem Dritten) die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft. Verschafft wird die Verfügungsmacht, indem der Abnehmer (oder in dessen Auftrag ein Dritter) befähigt wird, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Loseblatt-Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Abs. 1, Anm. 1 f.).

Verfügungsmacht übertragen bedeutet, dass der Abnehmer dazu befähigt sein muss, im eigenen Namen über den Gegenstand verfügen zu können und weitere Dispositionen zu treffen. Ihm muss wirtschaftlich die Substanz, der Wert und der Ertrag der Ware zugewendet werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO, § 3 Abs. 1, Anm. 13). Entscheidend ist, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem

Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden, so dass gerade die Zuwendung des Gegenstandes den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges ausmacht (Ruppe/Achaz, § 3, Tz 33).

Anhaltspunkte für die Beantwortung der Frage, ob geliefert (Verfügungsmacht verschafft) wurde, bieten die zwischen den Leistungsaustauschpartnern geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung (vgl. VwGH 18.7.2001, 99/13/0176). Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, neben der konkreten Vertragslage ist auch die tatsächliche Durchführung und die Interessenlage der Beteiligten zu berücksichtigen (vgl. BFH 16.4.2008, XI R 56/06).

Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen ergibt sich für den gegenständlichen Fall (zusammengefasst) zunächst aus der oben wiedergegebenen Sachverhaltsdarstellung, der Niederschrift und den vorliegenden Verträgen, dass die Firma Bf.

- in die Bestellvorgänge nicht eingebunden ist,*
- die Ware selbst ohne Aufschlag an die italienischen Abnehmer weiterverrechnet, seinen Aufwand, der im Wesentlichen in der Abwicklung der Zoll- bzw. Einfuhrformalitäten etc. besteht, in Abhängigkeit von der jeweiligen Lieferkondition ("CIF" oder "DDP") entweder dem Lieferanten oder dem Abnehmer pauschal pro Container – nicht pro gelieferter Ware – gesondert in Rechnung stellt,*
- in den Zahlungsvorgang nicht eingebunden ist,*
- ihm kein Risiko aus Zahlungsstörungen erwächst,*
- für Produktmängel nicht zur Verantwortung gezogen werden kann und*
- nicht für Qualitätskontrollen zuständig ist.*

Die im Kaufverträgen üblicherweise verbundene eigene unternehmerische Dispositionsfreiheit, z.B. im Hinblick auf die Warenauswahl, ist hier für die Firma Bf. von vorneherein ausgeschlossen, auf die Preisgestaltung der Produkte kann die Firma Bf. ebenfalls keinen Einfluss nehmen. Darüber hinaus wird z.B. im Grundvertrag zwischen den Lieferanten und der Firma Bf. zwar die Lieferkondition "DDP" festgelegt, gleichzeitig werden aber davon wiederum abweichende Vereinbarungen getroffen, nach denen ein Teil jener Verpflichtungen, die auf Grund dieser Lieferkondition üblicherweise gerade dem Lieferer obliegen, hier von der Firma Bf. (als Käufer) erfüllt werden sollen. Bei der Lieferkondition "DDP" ist nämlich der Verkäufer nahezu für alle mit der Lieferung verbundenen weiteren Aufgaben bzw. Kosten bis zum endgültigen Bestimmungsort verantwortlich, im Einzelnen betrifft das danach

- die Ausfuhr, somit die Übernahme der Kosten der Ausfuhrabwicklung und die Beschaffung der erforderlichen Dokumente im Exportland,*
- den Import, somit die Übernahme der Kosten der Einfuhrabfertigung (inkl. Zoll und Steuern) und die Beschaffung der erforderlichen Dokumente im Importland und*

- den Transportvertrag und dessen Kosten, somit den Abschluss des Transportvertrages und die Übernahme der Kosten des ordnungsgemäßen Transportes bis zum Ort des Kostenüberganges.

Für den Käufer (Abnehmer) besteht bei dieser Lieferkondition lediglich die Verpflichtung, die Dokumente für den Transport ab dem benannten Bestimmungsort zu beschaffen. Abweichend davon wird hier der im Vertrag angegebene Abnehmer (Bf.) trotz vereinbarter Lieferkondition "DDP" mit der Durchführung des Imports und dem weiteren Warentransport beauftragt, was jedenfalls als ungewöhnlich zu bezeichnen ist, da diesfalls der Vertrag auch von vorneherein mit einer Lieferkondition hätte abgeschlossen werden können, die dieser Vorgangsweise entspricht.

Wie schon ausgeführt, bestellt die Firma Bf. zudem selbst keine Waren, entrichtet den Kaufpreis für die Waren nicht und ist auch sonst nicht in die Preisgestaltung der jeweils gelieferten Waren (Taschen, Textilien, etc.) eingebunden, sondern erhält ein gesondertes Entgelt, dessen Höhe sich vollkommen unabhängig von Wert, Umfang oder Art der Ware pauschal nach der Anzahl der eingeführten Container richtet und entweder vom Lieferer oder vom Abnehmer bezahlt wird.

Gerade bei jenen Vorgängen, die für die Anschaffungen bzw. Lieferungen eines Unternehmens typisch sind, nämlich Waren zu bestellen oder sie anzubieten, Preisverhandlungen zu führen, ev. Mängel rechtfertigen oder beheben zu müssen, Qualitätskontrollen iZm den Produkten durchzuführen, etc. wirkt die Firma Bf. nicht mit. Sie muss auch von sich aus weder Lieferanten noch Kunden suchen, sondern stehen diese von vorneherein fest. Zudem ist sie branchenfremd, so dass davon ausgegangen werden kann, dass sie auch nicht über die nötigen Warenkenntnisse verfügt, um z.B. Kunden beraten bzw. selbständig Kunden akquirieren oder Lieferanten suchen zu können.

Insoweit wird die Firma Bf. von sich aus weder wie ein Käufer noch ein Verkäufer im herkömmlichen Sinn tätig und wird auch von seinen Vertragspartnern nicht in die für Warenkäufe bzw. -verkäufe typischen Abläufe eingebunden. Die Tätigkeit beschränkt sich auf die Abwicklung der Einfuhrformalitäten und allenfalls Weiterleitung von Bestellformularen oder das Organisieren des Weitertransports der Waren nach Italien oder Ungarn. Hierbei handelt es sich aber um Tätigkeiten, die nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt nicht typischerweise darauf gerichtet sind, (selbst) Verfügungsmacht über die Waren zu erhalten oder diese zu übertragen, sondern vielmehr darauf, für eine reibungslose Einfuhr der Waren in die EU und die Sicherstellung ihrer Ankunft beim tatsächlichen Abnehmer zu sorgen.

Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Firma Bf., die Lieferer oder die Abnehmer tatsächlich daran interessiert sind, dass Bf. die Waren erwirbt und liefert, sondern vielmehr, dass sie dafür sorgt, dass die Waren möglichst problemlos und rasch in die Bestimmungsländer verbracht werden, nachdem den Lieferern die Endabnehmer auf Grund der Bestellungen, Zahlungen und Qualitätskontrollen etc. einander ohnehin bekannt sind, und sie diesen durchaus auch direkt liefern könnten.

Dies wird auch durch das Schreiben vom 28. Juli 2014 der chinesischen Firma BG CO, LTD, an die Firma Bf. bestätigt, in dem der Bf. vorgeworfen wird, dass sie Probleme mit den Behörden habe und sie sich um einen reibungslosen Ablauf bemühen solle. Der Lieferer hätte dieses Schreiben nicht verfassen müssen, wenn es ihm nicht gerade darauf ankäme, dass Bf. für die Einfuhr der Waren sorgt, da er – wie schon ausgeführt – die Endabnehmer durchaus auch unmittelbar beliefern könnte.

Auch der Umstand, dass Firma Bf. die Waren zu den gleichen Preisen weiterverrechnet, zu denen sie auch ihm in Rechnung gestellt werden, und keinen eigenen Preisaufschlag mehr vornehmen kann, sondern – in Abhängigkeit von den Lieferkonditionen – für seine Mühewaltung entweder seinen Lieferern oder den Endabnehmern gesonderte Rechnung legt, und dabei auch nicht über einzelne Waren, sondern pauschal pro (importiertem) Container abrechnet, führt zu derselben Beurteilung, nämlich, dass der Firma Bf. nicht Substanz, Wert und Ertrag der Waren zugewendet werden soll, und daher nicht selbst Waren erwirbt und anschließend weiterliefert. Die Firma Bf. erbringt im Hinblick darauf vielmehr eine sonstige Leistung, deren Leistungsinhalt darin besteht, die Einfuhrformalitäten für die gelieferten Waren durchzuführen und deren Weitertransport zu organisieren. Dass Bf. sich vertraglich sogar auch dazu verpflichtet hat, ordnungsgemäß Steuererklärungen einzureichen, rundet dieses Bild ab, da liefernde Unternehmen grundsätzlich davon ausgehen können müssten, dass ihre Vertragspartner ihren steuerlichen Verpflichtungen nachkommen, bzw. gesetzlich gegenüber Behörden bestehende Verpflichtungen üblicherweise nicht auch noch einmal vertraglich sichergestellt werden müssten.

Zusammengefasst ergibt sich somit, dass die hier zu beurteilenden Vorgänge nicht darauf gerichtet sind, der Firma Bf. die wirtschaftliche Substanz der Waren auf eine Art und Weise so (endgültig) zuzuwenden, dass gerade die Zuwendung des Gegenstandes den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges ausmacht.

Damit erwirbt die Firma Bf. aber nicht Waren, die es anschließend weiterliefert und ist bei ihrer Einfuhr auch nicht umsatzsteuerrechtlich über sie verfügberechtigt, so dass zum einen die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 26 Abs. 3 Z. 2 UStG 1994 nicht zulässig ist und zum anderen der Vorsteuerabzug weder gemäß § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 noch gemäß § 12 Abs. 2 lit. b UStG 1994 vorgenommen werden kann.

Die vom Zollamt gem. § 26 (3) UStG gebuchten Einfuhrumsatzsteuer wird am Abgabenkonto des Finanzamtes gutgeschrieben. Gleichzeitig wird der Abzug als Vorsteuer (Kennzahl 083 der Umsatzsteuervoranmeldung) versagt.

Für den Prüfungszeitraum 05-12/2013 erfolgt die Verarbeitung der Feststellungen in der bereits eingereichten Jahreserklärung.

Tz. 3 Schlussbesprechung

Auf die Abhaltung einer formellen Schlussbesprechung wurde verzichtet. Als Einwendung gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes wird – durch den steuerlichen Vertreter –

jedoch auf die Berufung vom 24.11.2014 gegen den Bescheid des Zollamtes Z Ort2 vom 15.10.2014 hingewiesen, die in der Beilage angeschlossen ist.

Tz. 4 Wiederaufnahme gem. § 303 (1) BAO

Hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzung 01/2014 und 04/2014 wurden in Tz. 2 Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

In der **Beilage E 1** wurden vom Prüfer die rechnerischen Auswirkungen seiner Feststellungen wie folgt dargestellt:

	Feb. 13	Mär. 13	Apr. 13	Mai 13	Jun. 13	Jul. 13
EUSt. gem. § 16(3) lt. UVA	13.891,41	37.391,00	62.054,26	151.253,14	100.404,21	126.946,38
Gutschrift Buchung § 26(3)	-13.891,41	-37.391,00	-62.054,26	-151.253,14	-100.404,21	-126.946,38
Nachforderung	-	-	-	-	-	-
	Aug. 13	Sept. 13	Okt. 13	Nov. 13	Dez. 13	
EUSt. gem. § 16(3) lt. UVA	250.759,86	-232.282,64	119.014,85	116.455,82	193.891,59	
Gutschrift Buchung § 26(3)	-250.759,86	-232.282,64	-119.014,85	-116.455,82	-193.891,59	
Nachforderung	-	-	-	-	-	

	Jän. 14	Feb. 14	Mär. 14	Apr. 14	Mai 14	Jun. 14
bereits entr. EUSt lt. UVA	9.236,60					
EUSt gem. §26(3) lt. UVA	356.454,44	399.995,96	204.175,63	322.706,31	323.621,81	386.146,93

Gutschr. Buchung § 26(3)	-356.454,44	-399.995,96	-204.175,63	-322.706,31	-323.621,81	-386.146,93
Nachforderung*	9.236,60	-	-	-	-	-
	Jul. 14	Aug. 14				
bereits entr. EUSt lt. UVA	176.347,00	205.408,39				
EUSt gem. §26(3) lt. UVA	263.253,44	1.372,18				
Gutschr. Buchung § 26(3)	-263.253,44	-1.372,18				
Nachforderung*	176.347,00	205.408,39				

*) bzw. im Zeitraum 07/2014 und 05/2014 nicht gebuchte EUSt-Gutschriften

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechende im Spruch dieses Erkenntnisses ausgewiesene Sachbescheide. In Bezug auf die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01/2014 und 04/2014 erließ die belangte Behörde vorgelagerte Wiederaufnahmebescheide nach § 303 Abs. 1 BAO, mit welchen die Rechtskraft der Festsetzungsbescheide vom 25.03.2014 bzw. 24.06.2014 (Erstbescheide) durchbrochen wurde. In sämtlichen Bescheidbegründungen wurde auf die Feststellungen im Bp Bericht und den dazu ergangenen Niederschriften hingewiesen.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** führte die Bf aus, dass sie vor Beginn ihrer Tätigkeit das zuständige Finanzamt im Rahmen einer persönlichen Vorsprache von ihrem Geschäftsmodell in Kenntnis gesetzt habe. Von der zuständigen Organwalterin habe sie die Auskunft erhalten, dass nichts dagegen sprechen würde, die geschilderten Geschäfte in der nämlichen Art und Weise durchzuführen. Anfang 2013 habe sie (Bf) mit ihrer Tätigkeit begonnen und bis Herbst 2014 Waren aus China importiert. Diese Waren seien auf dem Seeweg nach Slowenien und auf dem Landweg nach Österreich transportiert worden, wo auch die Abfertigung zum freien Verkehr erfolgt sei. Die aus dem Vorgang resultierende Einfuhrumsatzsteuer sei nach § 26 Abs. 3 UStG auf dem Abgabekonto der Bf verbucht und als Vorsteuer geltend gemacht worden, sodass der gesamte Vorgang aus umsatzsteuerlicher Sicht bislang neutral gewesen sei.

Im Zuge einer zollbehördlichen Prüfung habe das Zollamt die Ansicht vertreten, die EUSt hätte nicht nach § 26 Abs. 3 UStG 1994 (EV-Verfahren) behandelt werden dürfen. Demnach sei auch der Vorsteuerabzug unzulässig. Wenn nun die Bestimmung des § 26 Abs. 3 UStG 1994 nicht anwendbar sei, so verschiebe sich die Zuständigkeit vom Finanzamt zum Zollamt. Demzufolge sei auch das Finanzamt angewiesen worden, die am Abgabekonto belasteten EUSt-Beträge und bereits verbuchte Vorsteuergutschriften

an EUSt zu stornieren. Auch dieser Vorgang sei in Summe am Abgabenkonto aufkommensneutral. Im Verlauf der Prüfung habe das Zollamt eine Weisung erteilt, wonach eine EV-Verzollung für die Bf nicht mehr durchgeführt werden dürfe. Im Jänner, Juli und August 2014 seien Verzollungen durchgeführt worden, bei denen die Bf die EUSt tatsächlich entrichtet habe (U 01/2014: € 9.236,60; U 07/2014: € 176.347,--; U 08/2014: € 205.408,39). Diese Beträge seien nunmehr nicht mehr zum Vorsteuerabzug zugelassen worden und würden daher aus Sicht der Bf eine Nachforderung darstellen.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wandte die Bf ein, dass in Bezug auf die Umsatzsteuervoranmeldungen 01/2014 und 04/2014 es schon Bescheide gegeben habe, zumal für die ursprünglichen Umsatzsteuervoranmeldungen Berichtigungen notwendig gewesen seien. Aus Gründen der Vorsicht bekämpfe man nun auch die diesbezüglich ergangenen Verfahrensbescheide. Das Finanzamt habe im seinem Bericht vom 11.12.2014 über das Ergebnis der Außenprüfung auf Seite 8 lediglich ausgeführt, dass die getroffenen Feststellungen erhebliche Gesamtauswirkungen hätten und daher gemäß § 20 BAO der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang gegenüber jenem des Parteieninteresses auf Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen sei. Mit dieser Argumentation begründe die Behörde lediglich ihre Ermessensübung, führe allerdings den eigentlichen Wiederaufnahmegrund nicht an. Gegenständlich seien im abgeschlossenen Verfahren auch keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Die Bf habe bereits vor Aufnahme ihrer Tätigkeit durch eine persönliche Vorsprache dem Finanzamt alle Umstände zur Kenntnis gebracht. Die Bf habe die Finanzbehörde auch mehrfach ersucht, die von ihr aufgenommene Tätigkeit zu überprüfen, um so formale Fehler in der Abwicklung aufzudecken. In der Folge habe im April 2014 eine Prüfung durch die Abgabenbehörde stattgefunden, welche zu keinen Beanstandungen geführt habe. Die Feststellungen, die dann zu einer geänderten Rechtsansicht geführt hätten, seien erst infolge einer Prüfung durch die Zollbehörde getroffen worden. Dabei seien allerdings keine neuen Tatsachen oder Beweismittel zutage getreten, sondern die Behörde habe die bisher vorhandenen neu interpretiert.

Unter Punkt "C. Vorsteuerabzug" führte die Bf aus, dass die Thematik der Vorsteuerabzugsberechtigung in der gegen den Bescheid des Zollamtes vom 15.10.2014, GZ. 111/2014, gerichteten Beschwerde ausführlich behandelt worden sei. Gleichzeitig verwies die Bf darauf, dass jenes in der besagten Beschwerde angeführte Vorbringen ausdrücklich auch zum Inhalt der gegenständlichen Beschwerde gemacht werde.

Unter "D. Ergänzendes Vorbringen" wandte die Bf ein, dass durch die Vorgehensweise von Zoll- und Finanzbehörde sie sich nunmehr in einer Situation befindet, in der die Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette rechtswidrig nicht mehr gewährleistet sei. Sie sei mit Umsatzsteuer belastet, die nicht mehr zum Vorsteuerabzug zugelassen worden sei. Damit seien auch gemeinschaftsrechtliche Vorgaben verletzt, wie dies etwa in EuGH 28.9.2007, Rs C-409/04 "Teleos", eindeutig zum Ausdruck gebracht werde.

Vom Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer dürfe nur dann abgegangen werden, wenn erwiesen sei, dass ein Steuerpflichtiger an einem Steuerbetrug beteiligt sei. Dies sei im konkreten Fall nicht einmal ansatzweise zur Frage gestanden. Die Prüfungen hätten keine formalen Beanstandungen ergeben, die Aufzeichnungen und Unterlagen seien fehlerfrei, lückenlos und nachvollziehbar geführt worden. Darüber hinaus gäbe es bisher keinen Hinweis, dass die Abnehmer der Bf in Italien sich umsatzsteuerlich nicht korrekt verhalten hätten.

Gegenständlich habe die Bf ihren Geschäftsbetrieb vorübergehend einstellen müssen, sodass diese durch die Versagung des Vorsteuerabzuges einen beträchtlichen Schaden erlitten habe und darüber hinaus einen erheblichen Verdienstentgang erleide, zumal sie sämtliche Geschäftskontakte verloren habe.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Beschwerde ohne Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen – die Abstandnahme der Erlassung derartiger Beschwerdevorentscheidungen wurde in der Beschwerde ausdrücklich beantragt – dem BFG vor.

Im **Verwaltungsakt der belangten Behörde** finden sich u.a. nachstehende sachverhaltsbezogene Urkunden:

1. Bescheid des Zollamtes Z vom 15.10.2014, Zi. 111/2014

Mit diesem Bescheid wurde der Bf aufgetragen, als Anmelderin nachträglich die Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) in Gesamthöhe von € 3.665.742,04 gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK buchmäßig zu erfassen.

In der Bescheidbegründung hielt das Zollamt dazu fest, dass die in der angeschlossenen Aufstellung mitgeteilten Umsatzsteuerbeträge aufgrund des jeweiligen in den Zollanmeldungen gestellten Antrages gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 auf dem Steuerkonto der Bf beim Finanzamt Spittal Ort2 verbucht worden seien (5 EV). In § 26 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 werde normiert, dass für die Erhebung der EUSt die Zollämter zuständig seien. Abweichend davon können über Antrag unter den in § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 normierten Voraussetzungen für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der EUSt die Finanzämter zuständig gemacht werden.

Das Zollamt führte in seiner Bescheidbegründung weiters aus, nachträgliche Überprüfungen hätten ergeben, dass die Bf. Import-Export GmbH nicht Erwerberin der in den beiliegenden Zollanmeldungen angemeldeten Waren gewesen sei. Demnach sei diese bei der Einfuhr auch nicht über diese Waren umsatzsteuerlich verfügberechtigt gewesen.

Die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht werde im Wege der Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG verschafft. Dies bedeute, dass der Abnehmer dazu befähigt sein müsse, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen und weitere Dispositionen zu treffen. Dem Abnehmer müsse wirtschaftlich die Substanz, der Wert und der Ertrag

der Ware zugewendet werden. Entscheidend sei, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet sei, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden.

Aufgrund der dem Zollamt Z Ort2 vorliegenden "Business Contracts", abgeschlossen zwischen der Bf. und den chinesischen Lieferanten (kurz CL) der importierten Waren, den vorliegenden Rechnungen der CL und den Rechnungen der Bf an die Empfänger in Italien, sowie der am 23.07.2014 im Zuge einer Betriebsprüfung des Finanzamtes Spittal Ort2 mit der Geschäftsführerin der Bf., BB, aufgenommenen Niederschrift sei offenkundig, dass die Bf. in Bestellvorgänge nicht eingebunden gewesen sei. Die Ware selbst sei ohne Aufschlag an die italienischen Abnehmer weiter verrechnet worden. Der Aufwand der Bf., der im Wesentlichen in der Abwicklung der Zoll- bzw. Einfuhrformalitäten bestanden habe, sei in Abhängigkeit der jeweiligen Lieferkonditionen („DDP“ oder „CIF“) entweder dem Lieferanten oder dem Abnehmer pauschal und pro Container und nicht nach gelieferter Ware in Rechnung gestellt worden. Weiters sei die Bf. in den Zahlungsvorgang nicht eingebunden worden und habe auch kein Risiko aus Zahlungsstörungen getragen.

Ebenso habe die Bf. nicht für Produktmängel zur Verantwortung gezogen werden können und sei diese auch nicht für Qualitätskontrollen zuständig gewesen. Die mit Kaufverträgen üblicherweise verbundene eigene unternehmerische Dispositionsfreiheit, zB. im Hinblick auf die Warenauswahl, sei für die Bf. von vornherein ausgeschlossen gewesen, sodass diese auch nicht etwa auf die Preisgestaltung der Produkte Einfluss nehmen habe können. Damit sei aus Sicht des Zollamtes klargestellt, dass die Bf. nicht Waren erworben habe, um sie anschließend weiter zu veräußern. Daraus folge, dass diese bei der Einfuhr auch nicht die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht über die Gegenstände gehabt habe.

Damit seien die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994, nämlich die Einfuhr der Waren für das Unternehmen, als nicht erfüllt anzusehen. Aus diesem Grunde seien die jeweils mit den Zollanmeldungen befassten Zollämter für die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig.

2. Beschwerde der Bf. vom 24.11.2014 gegen den zollamtlichen Bescheid vom 15.10.2014

Mit diesem Schriftsatz wendet der Rechtsvertreter der Bf ein, dass dieser die Eigentümerstellung in Bezug auf die von den CL gelieferten Waren zugekommen sei. Eigentümer sei, wer die Befähigung besitze "in eigenem Namen und über den Gegenstand zu verfügen" (§ 3 Abs. 1 Satz 1 UStG). Art. 14 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) definiere eine Lieferung als "Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen". In Bezug auf die vorliegenden Kaufverträge sei internationales Privatrecht (IPR) anzuwenden. Hinsichtlich der Frage des Eigentumsüberganges sei grundsätzlich chinesisches Recht vorherrschend, zumal Art. 4 Abs. 4 des Römischen Übereinkommens über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (EVÜ), BGBI. III 208/1998, BGBI. I 119/1998,

BGBI. III 166/1998 und BGBI. I 18/1999, anordne, bei Lieferverträgen gelte die Vermutung, dass diese zu jenem Staat die engste Verbindung aufweisen würden, in dem der Lieferer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses seine Niederlassung habe; dies unter der Prämisse, dass sich in diesem Staat auch der Verlade- oder der Entladeort oder die Hauptniederlassung des Absenders befindet. Gemäß Art. 3 EVÜ gelte zwar grundsätzlich die freie Rechtswahl, allerdings – sollte keine Rechtswahl getroffen worden sein – unterliege der Vertrag gemäß Art. 4 Abs. 1 EVÜ dem Recht des Staates, zu dem die engste Verbindung bestehe.

Gemäß §§ 6, 23 ff des Gesetzes der Volksrepublik China über das Sachenrecht von 2007 sei der Eigentumsübergang an beweglichen Sachen dann wirksam, wenn der bisherige Eigentümer die Sache dem neuen Eigentümer übergibt. Die Bf habe also mit der Übernahme der Ware in K aufgrund der vorgelegten und dem Zollamt bekannten Bill of Lading (B/L), welche allesamt auf die Bf ausgestellt seien, Eigentum an den fraglichen Waren erworben. Mit der Eigentümerstellung sei nach einhelliger Ansicht in aller Regel auch die Verfügungsberechtigung im Sinne des § 3 Abs. 1 S. 1 UStG 1994 verbunden (*Ruppe/Achatz*, UStG, § 3 Tz 31 ff, ua.). Die Bf habe die Verfügungsmacht über die gegenständlichen Waren mit ihrer Übernahme in K erhalten. Demnach seien die Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG offenkundig vorliegend, womit der Bescheid des Zollamtes sich als rechtswidrig erweise. Rechtlich unstrittig sei, dass die Verfügungsmacht nur aufgrund eines übereinstimmenden Willensentschlusses verschafft bzw. erlangt werden können (VwGH 10.3.1983, 82/15/0006). Dieser Konsens liege zwischen den chinesischen Verkäufern und der Bf sehr wohl vor. Dies folge zwingend aus den business contracts sowie den beiliegenden Bestätigungen der chinesischen Verkäufer. In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass eine derartige Willenseinigung zwischen den chinesischen Verkäufern und den europäischen Endabnehmer nicht gegeben sei. Eine solche habe das Zollamt auch nicht ermittelt. Ein Konsens über die Verschaffung der Verfügungsmacht liege insoweit nur zwischen der Bf und ihren europäischen Abnehmern vor. Die Bf sei – dieser Rückschluss folge unmittelbar aus den vorliegenden business contracts – typischerweise eine Zwischenhändlerin. Sie habe dabei im Wesentlichen die Rechtsposition eingenommen, die ein Zwischenhändler in umsatzsteuerlichen Reihengeschäften einnehme (vgl. dazu *Achatz/Tumpel*, Reihengeschäfte bei der Umsatzsteuer, 2014). Der Kern der hier fraglichen Umsatzgeschäfte liege nicht zuletzt darin, dass die europäischen Letztabnehmer keine direkten geschäftlichen Beziehungen zu den chinesischen Verkäufern haben wollten, sondern vielmehr frei Haus von einem europäischen Zwischenhändler, nämlich der Bf, beliefert werden wollten. Damit könne die für die Verschaffung der Verfügungsmacht erforderliche Willenseinigung unmöglich zwischen den chinesischen Verkäufern und den europäischen Letztabnehmern gegeben sein. Aus dem Zahlungsverkehr, etc. könne auf eine derartige dingliche Willenseinigung nicht geschlossen werden, zumal die finanzielle Abwicklung im Blickwinkel der Verschaffung der Verfügungsmacht irrelevant sei.

Dass die Bf mit der Übergabe der Sachen die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht tatsächlich erlangt habe, würden auch die B/L beweisen, die von ihrem Inhalt her als Wert- und Traditionspapiere zu qualifizieren seien. Das B/L verschaffe dem darin Genannten bzw. Begünstigten (gegenständlich der Bf) einen Herausgabeanspruch. Der Inhaber eines solchen Herausgabeanspruches - und nur dieser (!) - sei über die nämliche Ware auch verfügbefugt.

Weiters habe die Bf vereinbarungsgemäß im eigenen Namen die Verzollung nach den VC 4000 durchgeführt. Diesbezüglich sei anzumerken, dass derjenige, der die Verzollung durchführe, auch die Verfügungsmacht innehabe (UStR, Rz 1874e; Lux/RA1., Zoll und Mehrwertsteuer – Praxisleitfaden unter Einschluss der Verbrauchssteuern, 2014, Seite 128 ff; Gurtner/Pichler, SWK 28/2006, 788).

Unstrittig sei, dass die Bf die von ihr verzollten Waren an die europäischen Abnehmer innergemeinschaftlich weitergeliefert habe. Das Finanzamt hätte dabei die in Anspruch genommene Steuerbefreiung nicht gewähren dürfen, wenn es der Bf nicht die Verfügungsmacht im Sinne des § 3 Abs. 1 Satz 1 UStG eingeräumt hätte. Weiters gäbe es keinen anderen innergemeinschaftlichen Lieferer als die Bf. Die chinesischen Verkäufer würden als innergemeinschaftliche Lieferer offenkundig ausscheiden und die europäischen Abnehmer seien ganz offensichtlich nicht als innergemeinschaftliche Verbringer aufgetreten. Darüber hinaus hätten die Abnehmer (bis auf eine einzige Ausnahme) die Erwerbssteuer für die nämlichen Waren entrichtet. Die Vorgangsweise des Zollamtes führe sonach zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung. Eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass mit der Eigentümerstellung auch die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht verbunden sei, liege im vorliegenden Fall augenscheinlich nicht vor. Bei der zivilrechtlichen Übereignung übertrage der Lieferant regelmäßig auch wirtschaftlich die Substanz, den Wert und den Ertrag des Gegenstandes (BFH/NV 1993/634). Die Ausnahme wäre etwa die Sicherungsübereignung, bei der der Sicherungsnehmer aufgrund einer schuldrechtlichen Sicherungsabrede eben nicht wie ein Eigentümer über das Sicherungsgut verfügen dürfe. Die kaufgegenständlichen Dokumente würden hingegen keinerlei Beschränkung der Verfügungsberechtigung, insbesondere auch nicht des in den B/L verbrieften Herausgabeanspruches enthalten. Die vom Zollamt vorgenommene wirtschaftliche Betrachtungsweise bewege sich auf einer rein kausalen, nicht aber auch auf einer sachenrechtlichen bzw. dinglichen Ebene. Die Bf hätte sonach die in K übernommenen Waren durchaus an andere als die vorgesehenen Empfänger veräußern können. Dies sei im Fall „R“ tatsächlich auch so geschehen. Da der für die Waren ursprüngliche Abnehmer "abgesprungen" sei, habe die Bf über Vermittlung ihres Agenten, der Firma L, die fraglichen Waren an die Wiener Firma R veräußert, ohne dass hierfür vorher eine Zustimmung des chinesischen Verkäufers eingeholt worden sei bzw. eingeholt werden hätte müssen. Dies verdeutlichte, dass die Bf sehr wohl im Besitz der umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht über die Waren gewesen sei. Gemäß dem ausdrücklichen Verständnis der Rahmenverträge sei die Bf eine Zwischenhändlerin, die Eigentum erwerbe und deren Verfügungsberechtigung in keiner

Weise eingeschränkt gewesen sei. Fragen der Preisgestaltung, des Zahlungsflusses, etc. würden die Verfügungsberechtigung nicht einschränken; auch ein Zwischenhändler im Reihengeschäft unterliege ähnlichen schuldrechtlichen "Zwängen".

Unrichtig sei auch die Tatsachenbehauptung des Zollamtes, wonach die Bf in den Bestellvorgängen nicht eingebunden gewesen sei. Diesbezüglich sei auf die business contracts vom 15.12.2013 sowie auf den Kaufvertrag mit der italienischen Firma E.I vom 20.11.2013 zu verweisen.

All die vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden zusammen getragenen Umstände würden nichts über die dingliche Berechtigung besagen. § 3 UStG 1994 stelle allerdings auf das sachenrechtliche Verfügungsgeschäft und nicht auf das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft ab. Hinzuweisen sei auch auf den Umstand, dass die Bf auch in den DDP-Fällen aufgrund einer konkreten Absprache die Gefahr des zufälligen Unterganges der Waren ab K zu tragen gehabt habe. Mit der Gefahrtragung bzw. mit dem Übergang der Gefahr sei auch der Übergang der Verfügungsmacht verknüpft. Die Bf verfüge zudem über eine Gewerbeversicherung, Polizzen Nr. 123, durch welche die Risiken der Gefahrtragung entsprechend abgesichert seien.

In der Beschwerde wurde ferner ausgeführt, dass die vorliegende Geschäftskonstruktion aus Finanzierungsgründen gewählt worden sei. Die Bf habe die Geschäfte nicht vorfinanzieren wollen bzw. können, zumal die europäischen Abnehmer in ihrem Zahlungsverhalten wenig zuverlässig seien. Wenn nunmehr das Zollamt meine, die Bf habe ein Geschäft für die chinesischen Verkäufer besorgt, nämlich die fraglichen Waren importiert und nach deren Verzollung an europäische Abnehmer veräußert, so komme dieser – von der Bf ausdrücklich nicht geteilten – Annahme der Charakter eines **Kommissionsgeschäftes** zu. Selbst bei Annahme eines Kommissionsgeschäftes blieben die umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen dieselben. Kommissionsgeschäfte würden Elemente einer Lieferung wie auch solche einer Dienstleistung beinhalten. Als Kommissionär werde jemand bezeichnet, der es gewerbsmäßig übernehme, Waren oder Wertpapiere auf Rechnung eines anderen, nämlich des Kommittenten, im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen (§ 383 UGB). Der Begriff der Einkaufs- bzw. hier vorliegenden Verkaufskommission in Art. 14 Abs. 2 lit.c MwStSystRL folge nicht dem nationalen Zivilrecht. Gleichwohl zeige die Definition im österreichischen Unternehmensrecht auf, dass der wirtschaftliche Gehalt der Leistung in der Regel eher in einer Geschäftsbesorgung für den Auftraggeber (Kommittenten) und damit in einer Dienstleistung bestehe. Der Kommissionär sei an die Weisungen des Kommittenten grundsätzlich gebunden. Preisabweichungen zum Nachteil des Kommittenten würden zu Lasten des Kommissionärs gehen (§ 386 UGB), Preisabweichungen zum Vorteil des Kommittenten würden letzterem zufallen (§ 387 UGB).

Dies alles spreche dafür, die Kommission nach allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen als Geschäftsbesorgung und damit als Dienstleistung zu qualifizieren. Im Einzelfall könne allerdings die Rechtsposition des Kommissionärs weitgehend jenes des Eigenhändlers entsprechen. Vor allem bei Bestehen eines Selbsteintrittsrechtes (§ 400

UGB) verfüge der Kommissionär jedenfalls jene Rechtsposition, die ihn nicht nur formal zur Veräußerung des Kommissionsgegenstandes berechtige. Im Ergebnis verfüge er vielmehr über eine Rechtsposition, welche umsatzsteuerliche Verfügungsmacht beinhalte. Es bedürfe keiner Aufdeckung der Person des Dritten und der Geschäftsbeziehung zu diesem, es genüge vielmehr der Nachweis, dass der den Kommittenten verrechnete Preis dem Marktpreis entspreche (*Heymann*, HGB IV § 402 Rz 1 f). Weiters könne die Provision erfolgsabhängig gestaltet sein, womit die Grenzziehung, ob die Provision Entgelt für eine Geschäftsbesorgung oder Gewinn aus der Verfügung über einen Gegenstand sei, nahezu ununterscheidbar werde.

Im gegenständlichen Fall liege es aufgrund der getroffenen Vereinbarung auf der Hand, dass die Bf die Position einer Eigenhändlerin gehabt habe, zumal sie im eigenen Namen die Verzollung der chinesischen Waren durchgeführt habe, welche sie im eigenen Namen an die Europäer veräußert habe. Sie sei nicht nur formal zur Veräußerung des Gegenstandes berechtigt gewesen, sie hätte auch an jeden beliebigen Dritten, wenn nur der in Rechnung gestellte Marktpreis erzielt werde, die Waren veräußern können (siehe Fall „R“). Es habe somit keinerlei Einschränkungen der Verfügungsberechtigung aufgrund der getroffenen Vereinbarungen, insbesondere durch die "business contracts", gegeben. Damit sei offensichtlich, dass der Bf auch die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht eingeräumt worden sei.

Doch selbst unter der Annahme, dass der Kern der Tätigkeit in der Erbringung von Dienstleistungen bestanden hätte, so würde dies die Qualifikation als Geschäftsbesorgung verdrängen und wäre die Tätigkeit als Lieferung zu qualifizieren. Im Ergebnis würden zwei Lieferungen vorliegen, nämlich eine (Einfuhr-)Lieferung des Kommittenten (CL) an den Kommissionär (Bf), sowie eine innergemeinschaftliche Lieferung der Bf an die europäischen Abnehmer.

Die vom Zollamt im bekämpften Bescheid aufgezählten Umstände würden nicht gegen die Annahme einer Lieferung sprechen. Dies gehe etwa auch aus dem Umsatzsteuerkommentar von *Sölch/Ringleb*, § 3 Rz 402, hervor, worin ausgeführt werde:

"Auch für sogenannte Strohmannsgeschäfte gelten keine Besonderheiten (BFH vom 12.5.2011, V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541). Warum der Hintermann (Kommittent) einen anderen (Kommissionär) beauftragt, im eigenen Namen für seine Rechnung tätig zu werden, ist unerheblich.

Unerheblich ist daher, ob der Strohmann (Kommissionär) wirtschaftlich am Erfolg des zwischen ihm und dem Dritten (bei der Verkaufskommission der Leistungsempfänger) abgeschlossenen Rechtsgeschäftes nicht oder nur in Form einer „Provision“ für seine Strohmann-Dienste teilhaben soll, ob er wegen des Aufwendungsersatzanspruches gegen den Hintermann – kein eigenes Risiko trägt, insbesondere auch, ob er Weisungen des Hintermannes („Kommissionärs“) unterliegt (BFH vom 12.5.2011, V R 25/10, BFH/NV 11, 1541). Unbeachtlich ist das "vorgeschobene" Strohmannsgeschäft – zivilrechtlich und umsatzsteuerrechtlich (vgl. auch § 41 Abs. 2 AO) – allerdings dann, wenn es nur zum

Schein abgeschlossen worden ist, d.h. wenn die Vertragsparteien – der Strohmann und der Dritte (bei der Verkaufskommission der Leistungsempfänger) einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäftes gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Dritten und dem Hintermann eintreten sollen.[..]“

In der Beschwerde gegen den Bescheid des Zollamtes wird weiters ausgeführt, dass die Zollbehörde möglicherweise auch ein **Treuhandverhältnis** annehme. Wesentlich bei der Beurteilung eines Treuhandverhältnisses sei, ob sich aufgrund der schuldrechtlichen Vereinbarung eindeutig ergebe, dass die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw.

Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht des Treuhänders im Verhältnis zum Treugeber in einem Maß eingeschränkt sei, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft des Treuhänders als "leere Hülle" erscheine. Kriterium für eine von der Zivilrechtslage abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsgutes sei daher u.a. die Weisungsbefugnis des Treugebers gegenüber dem Treuhänder und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders gegenüber dem Treugeber und dessen Verpflichtung zur jederzeitigen Rückgabe des Treugutes.

Unter Zugrundelegung der Annahme, wonach gegenständlich ein Treuhandverhältnis vorläge, würde dies nachstehende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ergeben:

Bei Veräußerung des Treugutes durch den Treuhänder sei letztendlich umsatzsteuerrechtlich allein entscheidend, ob der Treuhänder im eigenen Namen oder im Namen des Treugebers gegenüber seinen Leistungsempfänger auftrete. Diesbezüglich ist zur Bestimmung der Leistungsbeziehungen allein das Außenverhältnis maßgeblich, das sich in der Regel aus den zivilrechtlichen Vereinbarungen ergebe. Wenn nunmehr der Treuhänder im Außenverhältnis im eigenen Namen auftrete, dann erbringe er die Leistung an den Dritten. In diesem Fall käme es zu einem Doppelumsatz. Der Treuhänder (Bf) würde an den Dritten (Europäer) liefern, wohingegen zugleich eine Lieferung des Treugutes vom Treugeber (Chinesischer Lieferant; im Folgenden kurz CL) auf den Treuhänder erfolge. Die Geschäftsbesorgung des Treuhänders habe umsatzsteuerrechtlich also keine Bedeutung.

3. Erkenntnis des BFG vom 09.11.2015, RV/222..

Mit besagtem Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde der Bf gegen den Bescheid des Zollamtes Z Ort2 vom 15.10.2014 Folge und hob den angefochtenen Bescheid auf. Im Begründungsteil des Erkenntnisses hielt das Gericht fest, dass die in Rechtskraft erwachsenen Bescheide (Mitteilungen des Abgabenbetrages nach Art. 221 ZK) sowohl die Höhe der berechneten Einfuhrumsatzsteuer verbindlich festsetzen als auch über die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch das Finanzamt absprechen würden. Diese Bescheide würden dem Rechtsbestand angehören und seien somit sowohl für die Behörde als auch für die Partei verbindlich. Mit der Rechtskraftwirkung ist die Folge verknüpft, dass in den Bescheidbestand nur insoweit eingegriffen werden dürfe, als entsprechende auf die Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete gesetzliche Tatbestände

vorlägen. Eine derartige Durchbrechung der Rechtskraft dieser Bescheide sei vor Erlassung des bekämpften Bescheides allerdings nicht erfolgt.

Im genannten Erkenntnis erfolgte keine Prüfung der Frage, ob die in § 26 Abs.3 Z 2 UStG 1994 normierten Voraussetzungen für eine Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch das Finanzamt vorliegen.

4. Niederschrift betreffend Einvernahme von BB durch das Finanzamt Spittal Ort2 vom 23.07.2014

Im Zuge der in Anwesenheit ihres Gatten X. erfolgten Einvernahme der Gf BB gab diese als Auskunftsperson befragt wörtlich zu Protokoll:

„Geschäftstätigkeit der Firma Bf. ist der Import von Bekleidung, Taschen und sonstigen Modeaccessoires aus China.

Warenbewegung: Die Waren gelangen per Schiff von China zu 99% in den slowenischen Seehafen K. Von dort entweder nach Ü/Österreich, wo die Verzollung stattfindet und danach nach Italien oder Ungarn oder direkt von K/Slowenien nach Italien oder Ungarn (letztere in den „Containerlisten“ rot markiert). Diesfalls erfolgt die Verzollung im Hafen von K durch die Spedition F.

Die Lieferung an die Fa. Bf. erfolgt unter zwei „Incoterms“: „DDP“ und „CIF“. In beiden Fällen erfolgen die Verzollung und der Transport im Auftrag der Fa. Bf..

Die Verzollungsaufträge erfolgen durch die Freigabe der „EV“ (Vollmacht für „EV-Abfertigungen“). Verzollungs- und Transportaufträge durch Übergabe der Dokumente (z.B. bill of lading und sämtlicher Dokumente). Bei CIF erfolgt die Bezahlung der Frachtkosten von K bis zu den einzelnen Entladestellen (diverse Kunden der Fa. Bf.) durch die Firma Bf.. Bei DDP erfolgt die Frachtzahlung durch die Chinesische Absenderfirma. Das ändert nichts daran dass die Firma Bf. den Container in Ü stoppen kann. Die Spedition hätte einen „Frachtvertrag“ mit dem Chinesischen Absender. Die Spedition müsste den Chinesischen Absender verständigen, dass die Ware in Ü abgestellt werden muss — aufgrund Anweisung des Käufers (= Firma Bf.) — und stellt daher nur die bis dahin angefallenen Frachtkosten in Rechnung.

Im Falle von „DDP“ werden die Kosten der Firma Bf. dem Chinesischen Lieferanten in Rechnung gestellt. Es handelt sich um € 220,-- pro Container. Darin enthalten: die Vertreterprovision, sowie die Kosten für die Abwicklung des Kaufgeschäftes sowie ein Aufschlag. Nachdem es sich um eine Vielzahl von Produkten handelt, wird ein Aufschlag nicht auf jedes einzelne Produkt aufgeschlagen, sondern pauschal. Da der Zahlungsweg (in den meisten Fällen) direkt vom Abnehmer in Italien zu Lieferanten nach China erfolgt, sind die € 220,-- die die Fa. Bf. an den Chinesischen Lieferanten in Rechnung stellt im Einkaufspreis der Fa. Bf. enthalten und wird durch die Ausgangsrechnung der Fa. Bf. nach China in Rechnung gestellt. In den Eingangsrechnungen an die Fa. Bf. aus China ist Fracht, Aufwand für Fa. Bf. und Zoll separat ausgewiesen (z.B. ER XM11990 der Fa. BG.

iHv. USD 4.300,-- AR—Nr. der Fa. Bf. 1400202; in diesen USD 4.300,-- sind aber nicht nur die € 220,-- der Fa. Bf. enthalten, sondern auch Frachten und Zölle).

Bei „CIF“ zahlt diese Kosten (Zoll, Fracht und sonst. Aufwand der Fa. Bf.) der Italienische bzw. Ungarische Abnehmer an die Fa. Bf. und nicht direkt nach China. Bei den „DDP-Fällen“ handelt es sich um die Hauptlieferanten. In diesen Fällen hat die Fa. Bf. nicht die finanziellen Mittel auf den Zahlungseingang aus Italien zu warten.

Im Übrigen wird hinsichtlich der Warenbewegung auf das Schreiben des steuerlichen Vertreters - gerichtet an das Zollamt Z Ort2 - vom 17.07.2014 verwiesen.

Frage: Wer war Initiator dieses Geschäftsmodells?

Antwort: Herr Np (Fa. L GmbH) ist aus Italien gefragt worden, ob er sich vorstellen könnte, die Kaufabwicklung durchzuführen. Herr Np. hat Herrn EE. darauf angesprochen. Herr EE hat Herrn X angesprochen. Hr. X war als Speditionsmitarbeiter mit Erfahrung bekannt.

Antwort Herr X: Ich habe mich bereit erklärt, über ein Geschäftsmodell nachzudenken - unter der Voraussetzung, dass die spätere Fa. Bf. Empfänger und Käufer der Ware ist. Grundvoraussetzung: Rechnungen, wo die Waren zuordenbar und erkennbar sind, Packlisten und Chinesische Ausfuhrpapiere, wo die Werte mit den Exportrechnungen übereinstimmen. Nachdem ich mir das „rechtlich absegnen“ habe lassen, hat die Fa. Bf. einen Vertrag mit dem Chinesischen Lieferanten abgeschlossen (ML) dass, wenn es Bestellungen über 500 Container gibt, diese auch geliefert werden können. Da ich bereits Geschäftsführer bei einer Spedition bin, hat die Geschäftsführung der Fa. Bf. meine Gattin übernommen. Die „Speditionsangelegenheiten“ werden ohnehin ausgelagert. Vorteil für die Abnehmer sich an die Firma Bf. ist, dass die gesamte Abwicklung durch die Fa. Bf. erfolgt. Wir haben auch im März 2014 einen Teil unserer Chinesischen Lieferanten (Fabriksbesuch) besucht.

Frage: Wie erfolgt die Bestellung der Waren. Wer entscheidet, was, wann, wie und zu welchem Preis verbindlich bestellt wird? Gibt es dazu Unterlagen (Schriftverkehr) und wie ist die Firma L GmbH eingebunden?

Antwort: Es gibt ein Bestellformular (Beilage 1 des Schreibens unseres Steuerberaters an das Zollamt) mit dem bestellt wird. Die Bestellungen werden direkt von den Italienischen Abnehmern nach China übermittelt. Diese Bestellungen werden (teilweise) von der Firma L übernommen. Die Firma L GmbH arbeitet im Auftrag der Firma Bf. (siehe Vereinbarung vom 28.01.2013, vorgelegt wurde eine Kopie einer Kopie). Teilweise erfolgt die Bestellung auch direkt telefonisch bei der Firma L. Dieser ruft in China an und prüft die Möglichkeit einer Lieferung. In den Bestellformularen ist immer auch die Fa. Bf. angeführt.

Die Bestellungen zu den, dem Finanzamt vorgelegten bzw. angeforderten Geschäftsfällen, wurden bei der Firma L angefordert im Zeitpunkt, als die Unterlagen zu den Geschäftsfällen vom Finanzamt angefordert worden sind.

Die Firma Bf. bekommt von den Chinesischen Lieferanten per E-Mail ein „AVISO“, in dem die Artikelgruppen der abgesandten Waren sowie die Empfänger angeführt werden. Die

Empfänger stammen aus den Bestellungen. Wohin die Ware schlussendlich geliefert wird (wenn es Änderungen gibt) wird uns vom italienischen Abnehmer bekanntgegeben. Als Beispiel wird vorgelegt: Bestellung der Fa. MA, wo die Ware per Mail an die Fa. Bf. an die Firma „NuF...“ nach Mailand umgeleitet worden ist. Das Mail wird an das Finanzamt weitergeleitet.

Frage: Könnte eine Bestellung aus Italien abgelehnt werden?

Antwort: Es wurde vertraglich festgehalten, dass nur Sachen bestellt werden dürfen, die erlaubt sind und dem normalen Kaufmannsrecht entsprechen. Eine Neubestellung könnte gestoppt werden, indem wir unseren chinesischen Lieferanten mitteilen, dass wir die Geschäftsverbindung mit diesem Kunden abgebrochen haben.

Frage: Im Business Contract mit der Firma GT Ltd. wurde folgendes vereinbart: "Complaints of Goods will be communicated directly between Party B and final cnee". Warum wurde diese Vereinbarung in den Vertrag aufgenommen.

Antwort: Wenn es grundsätzlich Produktmängel gibt soll dies direkt mit dem Chinesischen Lieferanten abgeklärt werden.

Frage: Warum erfolgt die Zahlung (in den meisten Fällen) direkt vom Abnehmer nach China?

Antwort: Diese Vorgangsweise wurde von uns nach einem Gespräch mit dem Finanzamt gewählt. Dort wurde uns mitgeteilt, dass der Zahlungsfluss grundsätzlich unmaßgeblich ist. Daraufhin hat die Firma Bf. die Chinesischen Lieferanten angesprochen, ob dies machbar wäre. Grund war, dass wir aufgrund der schlechten Zahlungsmoral der Italienischen Abnehmer den Geschäftsfall nicht vorfinanziert wollten. Seitens des Inhabers der Firma „HMa“ wurde uns mitgeteilt, dass sollten sich aus diesen Zahlungsfluss Probleme ergeben dies sofort umgestellt werden könnte.

Frage: Wer vereinbart die Preise?

Antwort: Die Chinesischen Lieferanten geben Preislisten heraus, in denen die Preise bei Bestellung über die Fa. Bf. angeführt werden.

Weiters wird festgehalten, dass sämtliche „Bill of Lading“ auf die Firma Bf. ausgestellt wurden. Als aktuelles Beispiel wird jenes mit der Nr. COSU6091421650 vorgelegt. Diese „Bill of Lading“ („BL“) gelangen per Post an die Firma L. Dort wird überprüft, ob die Lieferung mit der Bestellung übereinstimmt und alle Papiere vorhanden sind. Von der Firma L werden die „BL“ von einer Mitarbeiterin der Fa. Bf. abgeholt und der Spedition präsentiert, die alle weiteren Schritte einleitet.“

5. Erkenntnis des BFG vom 03.11.2016, Gz RV/333.

Mit diesem Erkenntnis wurde der vom Zollamt Z Ort2 erlassene Bescheid vom 21.12.2015 aufgehoben. Der dem Verfahren zugrunde liegende zollamtliche Bescheid erging offensichtlich nach bzw. aufgrund des aufhebenden BFG-Erkenntnisses vom 9.11.2015,

RV/222... Im bekämpften Bescheid wurden die in den unter den CRN (Customs Registration Numbers) ergangenen Abgabenmitteilungen enthaltenen Entscheidungen über die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 durch das für die Bf zuständige Finanzamt gemäß Art 8 Zollkodex (ZK) iVm § 26 Abs. 1 UStG und § 2 Abs. 1 ZollR-DG zurückgenommen, weshalb – so der Bescheid - die buchmäßig erfassten und gemäß Art 221 ZK bereits mitgeteilten Beträge an EUSt in Höhe von 3,665.742,04 Euro an das Zollamt Z Ort2 zu entrichten seien. Begründet wurde dies im Wesentlichen mit dem Argument, die Bf hätte die von den CL versendeten Waren nicht erworbenen und sei bei der Einfuhr auch nicht darüber verfügberechtigt gewesen. Der Bf hätte als ordentlicher Kaufmann vernünftigerweise bekannt sein müssen, dass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 nicht erfüllt seien; aus diesem Grunde sei die Begünstigung zu widerrufen bzw. zurückzunehmen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde wurde eingewendet, dass Art 8 ZK hinsichtlich der nationalen Bestimmung des § 26 Abs. 3 UStG nicht angewendet werden könne, die Bf alle entscheidungswesentlichen Tatsachen gegenüber dem Finanzamt offengelegt habe und diese sehr wohl Eigentümerin der eingeführten Waren geworden sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.2.2016 wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab.

In seinem Erkenntnis vom 03.11.2016 gab das BFG der Beschwerde Folge und hob den angefochtenen Bescheid auf. Im Begründungsteil führte das Gericht aus, die Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung sei nur dann zulässig, wenn diese aufgrund unrichtiger oder unvollständiger Tatsachen ergangen sei. Das Zollamt begründe die Rücknahme damit, dass die Waren nicht für das Unternehmen der Bf eingeführt worden seien, weshalb diese weder zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 UStG noch zur Inanspruchnahme der Bestimmung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG berechtigt sei. Die Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung sei allerdings nur dann möglich, wenn die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Tatsachen, von denen die entscheidende Behörde ausgegangen sei, dem Antragssteller (Bf) bekannt gewesen sei oder vernünftigerweise bekannt sein hätte müssen. Daraus folge, dass eine begünstigende Entscheidung grundsätzlich nicht zurückgenommen werden könne. Der Adressat der begünstigenden Entscheidung genieße Vertrauensschutz. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes habe Vorrang gegenüber dem der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit des Verwaltungshandelns. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes komme allerdings, so das BFG, dann nicht zur Geltung, wenn dem Antragsteller nach objektiven Gesichtspunkten ein fahrlässiges Verhalten im Zeitpunkt der Antragstellung vorzuwerfen sei. Unter Hinweis auf Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht Kommentar Art 8 Rz 12, sei damit ein erhöhter Grad an Fahrlässigkeit gemeint.

Gerade ein derartiger Grad an Fahrlässigkeit könne der Bf gegenständlich nicht vorgeworfen werden. Diese habe bereits am 04.03.2014 das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt Spittal Ort2 um eine steuerliche Beurteilung des Sachverhaltes

ersucht. Das zuständige Finanzamt habe gegen das geschilderte Geschäftsmodell im Rahmen einer unverbindlich erteilten Auskunft keine Einwände erhoben. Um Rechtssicherheit zu erlangen, habe die Bf mit E-Mail vom 14.05.2013 um Durchführung einer Umsatzsteuerprüfung ersucht. Diese Prüfung sei erst im April 2014 durchgeführt worden und habe unmittelbar nicht zur Klärung der Frage, ob das von der Bf gewählte Geschäftsmodell einen Vorsteuerabzug zulasse, geführt.

Letztendlich stellte das Gericht in Würdigung der vorliegenden Umstände fest, die Bf habe sich nach ihren Kräften bemüht, abzuklären, ob die bestehenden Zweifel berechtigt seien. Diese habe aufgrund der ihr erteilten mündlichen Rechtsauskunft darauf vertrauen können, rechtskonform zu handeln. Als sich das Geschäftsvolumen vergrößert habe, habe sie auch um Durchführung einer Außenprüfung ersucht. Somit sei der Bf kein fahrlässiges Verhalten vorwerfbar und würden die Voraussetzungen für eine Rücknahme der Entscheidung über die Einhebung der EUSt gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 nicht vorliegen.

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** ergab sich in Bezug auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren folgender Verfahrensgang:

Die Bf legte dem Gericht nachstehende Urkunden vor:

A) Versicherungspolizze der NNVersicherung AG, Pol.Nr. 123

Diese Polizze, ausgestellt auf die Bf am 17.4.2013, bezeichnet als "Allround-Business-Paket – Komfortschutz" beinhaltet nachstehende Leistungen: Feuerversicherung, Einbruch-Diebstahlversicherung, Leitungswasser- und Betriebshaftpflichtversicherung. Sämtliche Versicherungsarten sowie die zusätzlich abgeschlossene „Euro-Top-Betriebs- und Produkthaftpflichtversicherung – Exklusivschutz“ beginnen laut Polizze mit 12.04.2013, jeweils Null-Uhr, zu laufen, wobei eine Laufzeit von 10 Jahren als vereinbart gilt. Als Betriebsart wird in der Polizze "Lederwarenhandel" ausgewiesen. Vermerkt wird, dass am versicherten Objekt weder Brandmeldeanlage noch Sprinkleranlage vorhanden seien.

B) Daten des Steuerkontos aufgrund einer Abfrage durch den steuerlichen Vertreter vom 09.01.2015

C) E-Mailverkehr zwischen dem **steuerlichen Vertreter** und dem **Bundesministerium für Finanzen**

D) Bescheid des Zollamtes Z Ort2 vom 03.02.2016 betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung von Eingangsabgaben aufgrund der durchgeföhrten Betriebsprüfung Zoll (Vorabbescheid).

Mit **Ergänzungseingabe vom 31.5.2016** wiederholte der steuerliche Vertreter, STB, das Beschwerdevorbringen und betonte, dass die Bf die Stellung einer Zwischenhändlerin eingenommen habe. Dieser sei allerdings – anders als ein Zwischenhändler im Reihengeschäft, welche lediglich eine fiktive Verfügungsmacht erlangen würde – die

jederzeitige tatsächliche Zugriffsmöglichkeit auf die Ware zugekommen. Erheblich in diesem Zusammenhang sei, dass die belangte Behörde die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen bis dato nicht rückgängig gemacht habe. Wenn die Bf im Zeitpunkt der Einfuhr keine Verfügungsmacht inne gehabt hätte, dann hätte sie diese ebenso wenig bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen gehabt, sodass die Tätigkeiten der Bf als in Österreich zu versteuernde Dienstleistungen zu qualifizieren gewesen wären.

Das Geschäftsmodell der Bf beruhe darauf, die Importe nicht vorfinanzieren zu müssen. Wegen des schleppenden Zahlungsverhaltens und der langen Zahlungsziele von italienischen Kunden sei die Option ausgeschieden, die chinesischen Rechnungen aus den Verkaufserlösen heraus zu bezahlen. Aus diesem Grunde sei die Idee der Direktzahlung entstanden, welche Frau Beamt1 (Finanzamt Ort2 Spittal, Fachbereich) nach Prüfung als umsatzsteuerrechtlich irrelevant qualifiziert habe. Ebenso bewertete Frau Beamt1 die Pauschalierung der Gewinnmarge anstatt 2 bis 2,5 % je Artikel mit 200 bis 300 Euro je Container als ungewöhnlich, rechtlich aber korrekt. Die von Frau Beamt1 vertretene Auffassung sei in der Folge vom Prüfer des Finanzamtes Herrn Beamt2 im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung geteilt worden. Der Betriebsprüfer habe der Geschäftsführerin BB mitgeteilt, dass aus seiner Sicht in Bezug auf die steuerrechtliche Beurteilung des Chinageschäftes alles in Ordnung sei.

Die Bf beantragte in der besagten Eingabe das Gericht möge eine zeugenschaftliche Befragung von Beamt1 und Herrn Beamt2 durchführen.

Weiters führte die Bf aus, die nunmehr vorgenommene Änderung in Bezug auf die umsatzsteuerliche Beurteilung des Geschäftsmodells durch die Finanzverwaltung beruhe offensichtlich auf der vom Zollamt Z Ort2 eingeschlagenen Vorgangsweise. Fakt sei jedenfalls, dass die Bf die fraglichen Waren in K als Eigentümerin in Empfang genommen habe. Sie habe sie sodann in weiterer Folge nach Österreich transportieren lassen und sie dort nach dem "VC 40" (= Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr) verzollt. In weiterer Folge habe sie die Waren an ihre Kunden in der EU steuerfrei gemäß Art. 7 UStG geliefert.

Als Beilage übermittelte der steuerliche Vertreter die **Niederschrift über die am 24.05.2016** in den Amtsräumen des Zollamtes Z Ort2 stattgefundene Vernehmung des X. (Gatte der Gf BB) als Zeuge in der Finanzstrafsache Bf wegen des Verdachtes der fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben gemäß § 36 Abs. 2 FinStrG iVm § 11 leg.cit. bei Importen von Waren aus China. Eingangs wird im Protokoll festgehalten, dass im Zeitraum 21.02.2013 bis 22.09.2014 die Josef Lex & Co Internationale Speditions- und Lagerhaus GmbH als direkte Vertreterin der Empfängerin (Bf) Importanmeldungen beim Zollamt Z Ort2 zur Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr eingereicht habe. Bei den damit betrauten Speditionsangestellten handle es sich im Wesentlichen um FG und GY.

Der Zeuge X. gab über Befragen an, dass er mit der Firma Bf. (Bf) eigentlich nichts zu tun habe; er habe lediglich seine Ehegattin in gewissen zollrechtlichen Angelegenheiten beraten, zumal er sich im Zollgeschäft, welches er bereits über 40 Jahre mache, gut auskenne. Auftraggeber für die Durchführung der verfahrensgegenständlichen Importanmeldungen sei die Firma Sped1 aus Ort1 gewesen. Als Ansprechpartner dieser Spedition sei EE in Erscheinung getreten. Die Firma Sped2 (Sped.2.) habe die Transporte der Waren von K nach Ü bzw. weiter nach Italien und anderen EU-Mitgliedstaaten veranlasst. Die Versandscheine (T1) habe die Firma F (K) ausgestellt. Die Container seien auf die Firma F freigestellt worden; die Firma Sped3 sei letztlich von der Sped.2. GmbH mit der Abholung der Container beauftragt worden. Die Bf bzw. deren Vertreter habe bei Vorliegen von Express B/L die Freistellung bei der Reederei im Hafen zu besorgen gehabt. Aufgrund des Umstandes, dass die Bf als Empfängerin im B/L aufscheine, sei diese einzig und allein verfügberechtigt über die Waren. Die Originalfrachtpapiere (Original B/L) seien aus China mittels Kurierdienst zum Agenten der Bf, Herrn Np., gesendet worden. Dort seien sie dann von einem weiteren Vertreter der Bf abgeholt worden. Dies sei in der Regel Frau DD, die Ehefrau von EE, gewesen. In der Folge seien die Original-B/L auf der Rückseite von Frau EE gestempelt und unterschrieben worden. Frau EE sei im Besitz eines eigenen Firmenstempels der Bf gewesen. Das unterzeichnete bzw. indossierte Dokument sei in der Folge an die Firma Sped1 übergeben worden, welche diese bei den Reedereien eingereicht habe. Das B/L sei ein Eigentumsnachweis und müsse im Original vorliegen bzw. abgegeben werden. Große Reedereien hätten eigene Vertretungen in Ort3. Dort seien die Originaldokumente von der Firma Sped.1. vorgelegt worden, um die Waren frei zu stellen.

In Bezug auf allfällige Versicherungen gab der Zeuge an, dass für Risiken aus der Containerverschiffung von China nach K vom Versender (CL) eine diesbezügliche Transportversicherung abgeschlossen worden sei. Seitens der Bf sei keine Transportversicherung abgeschlossen worden, wohl aber eine Produktversicherung. Wäre die Lieferung mit Mängel behaftet gewesen und wäre es folglich zu Rechtstreitigkeiten betreffend der Waren gekommen, dann hätte die Produktversicherung für diesbezüglich anerlaufene Kosten aufzukommen gehabt. Der Bf sei von ihrem Spediteur angeraten worden, keine Transportversicherung abzuschließen, da die CMR-Versicherung bei diesem Warenwert – ein Kilogramm Ware sei vorliegend mit einer Versicherungssumme von 10 Euro versichert gewesen – eine ausreichende Deckung bieten würde. Aus einigen Containern seien auch Waren gestohlen worden und habe die Bf als Eigentümerin bzw. Verfügungsberechtigte der Waren den Schaden bei den Transporteuren aufgrund der CMR-Haftpflichtversicherung ersetzt erhalten.

Der Zeuge gab weiters zu Protokoll, Herr Np. habe über Kontakte nach China und nach Italien verfügt und sei zudem auch der chinesischen Sprache mächtig gewesen. Aufgrund dieser Konstellation sei auch die Idee entstanden, eine Art "All-inklusiv-Lösung" anzubieten, sodass italienische Kunden, die bei der Firma Bf. Waren bestellen, sich nicht mit Reedereien und mit Spediteuren abzugeben bzw. auseinanderzusetzen hätten.

Der Kunde der Firma Bf. wisse, wo diese ihre Waren einkaufe, und der chinesische Verkäufer wisse, wer die Kunden der Firma Bf. seien. Die Bf hätten über Speditionswissen, Buchhaltungskenntnisse, etc. verfügt; das einzige wirkliche Problem sei die Finanzierung der Waren gewesen.

Bei der Lieferkondition „DDP“ sei der Verkaufsaufschlag in den Transportkosten bereits eingepreist gewesen. Es sei mit den einzelnen Verkäufern in China vereinbart worden, dass diese aufgrund der Lieferkondition DDP die Transportkosten bis zum Endkunden der Firma Bf. übernehmen sollten. Bei dem vorliegenden Geschäftsmodell trete die Firma Bf. als Zwischenhändlerin auf und sei Besitzerin, Eigentümerin und Verfügungsberechtigte über diese Waren. Ab Erhalt der B/L im Original bzw. bei Express B/L ab Freistellung der Waren sei diese zivilrechtliche Eigentümerin der betreffenden Gegenstände geworden. Dies sei in sämtlichen Verträgen so vereinbart gewesen.

Bei der Lieferkondition „CIF“ sei eine Rechnung über einen Warenwert und eine zweite Rechnung über Zoll, Transportkosten und Verkaufserlös erstellt worden.

Der Zeuge X führte weiters aus, dass der Aufbau des Kundenstocks in Bezug auf Italien im Wesentlichen durch Herrn Np. erfolgt sei, welcher auch über die nötigen Kontakte zu den Endabnehmern verfügt habe.

Über das Kaufgeschäft mit der Firma R in Ort3 befragt, gab der Zeuge an, dass dieses Geschäft ebenfalls durch Herrn Np. angebahnt worden sei. Der Container sei ursprünglich für einen italienischen Kunden bestimmt gewesen; dieser sei vom Kaufgeschäft jedoch zurückgetreten. Herr Np. sei ein Bekannter des Inhabers der Firma R gewesen. Ob allerdings weitere Geschäfte zwischen der Firma R und der Firma Bf. stattgefunden hätten, sei dem Zeugen unbekannt.

Als weitere Beilage zu ihrer Eingabe vom 31.5.2016 legte die Bf den gegen die Beschwerdevorentscheidung des Zollamtes Z Ort2 vom 16.12.2014 gerichteten **Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht vom 22.01.2015** in Ablichtung vor. Gleichzeitig ersuchte die Bf, die Inhalte dieses Vorlageantrages als Ergänzung zur gegenständlichen Beschwerde zu werten.

In dem besagten Antrag führte die Bf aus, dass sie mit insgesamt 24 Lieferanten aus China und 106 Abnehmer aus diversen EU-Staaten (Spanien, Italien, Ungarn, Österreich und Deutschland) in Geschäftskontakt stehe. Bei den gelieferten Waren handle es sich um Handtaschen, Rucksäcke, Schultaschen, Koffer, etc. Die Bf ergänzte, dass die Rechtsansicht des Zollamtes, wonach die Gegenstände nicht für das Unternehmen der Bf eingeführt worden seien, unrichtig sei. Die innerstaatliche Bestimmung des § 26 Abs. 2 Z 3 UStG habe ihr entsprechendes Pendant in Art. 168 lit. e der MwStSystRL, wo explizit der Terminus "*für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet*" angeführt werde. Nach ständiger Rechtsprechung liege ein Leistungsbezug für das Unternehmen dann vor, wenn der Unternehmer die von ihm bezogenen Eingangsleistungen zur Ausführung steuerbarer Ausgangsleistungen verwende. Dies schließe die wirtschaftliche Eingliederung des Gegenstandes in den unternehmerischen Bereich mit ein. Nachweis

hierfür biete die Rechnungslegung des Unternehmens. Die wirtschaftliche Eingliederung der erworbenen Gegenstände in die unternehmerische Sphäre der Bf liege gegenständlich vor. Aus diesem Grunde hätte der Bf die Zuständigkeit des Finanzamtes für die Einfuhrumsatzsteuer nicht verwehrt werden dürfen. Nach Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL werde Lieferung als die Übertragung der Befähigung definiert "*wie ein Eigentümer über den körperlichen Gegenstand zu verfügen*". Der Eigentümer müsse Kraft seiner Eigentümerstellung demnach bereits befähigt worden sein, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Bf sei Eigentümerin der ein- und verkauften Waren; dies gehe aus dem Rahmenvertrag („business contract“) klar und deutlich hervor. Das Eigentumsrecht stehe der Bf zumindest für die Zeit zu, in der sie über die Dokumente (Vertrag, Rechnung, B/L) verfüge, was letztendlich auch aus den Bestätigungen der chinesischen Lieferanten vom 15.07.2014 und 16.07.2014 zu ersehen sei.

Weiters wiederholte die Bf in der besagten Eingabe ihr bereits in der Beschwerdeschrift erstattetes Vorbringen, wonach auf die vorliegenden Kaufverträge mit den CL chinesisches Privatrecht anzuwenden sei. Das chinesische Eigentumsrecht umfasse dieselben Rechte wie der Eigentumsbegriff nach der österreichischen Rechtsordnung (§§ 354, 362 ABGB). Demnach beinhalte das Eigentumsrecht – mit Ausnahme der Sicherungsübereignung – auch die Verfügungsbefugnis über die Gegenstände. Mit der Übergabe der Ware an die Bf bzw. an ihre Beauftragte in K sei die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht an diese übergegangen. Das B/L verbriebe für denjenigen, der darin genannt werde, einen Herausgabeanspruch. Aus den jeweiligen B/L gehe hervor, dass die Bf in diesen Dokumenten allein als Empfängerin genannt werde. Aus den Definitionen "Holder" und "Merchant" in den Terms for Carriage (AGB des Frachtführers FF1) gehe hervor, dass ausschließlich derjenige, der als Empfänger in einem B/L bezeichnet werde, den Anspruch auf die Herausgabe der Waren habe. Die Bf sei nachweislich kraft Kaufvertrag bereits Eigentümerin der Container. Es sei daher ganz offensichtlich, dass die Bf sowohl kraft B/L und des darin verbrieften Herausgabeanspruchs wie auch kraft der Abnahme der Waren durch ihren Vertreter tatsächliche Verfügungsmacht über die Waren erlangt habe. Demnach liege die Verschaffung der Verfügungsmacht im Sinne des § 3 Abs. 1 Satz 1 UStG 1994 und demzufolge eine Lieferung an die Bf vor.

Die Bf könnte die Verfügungsmacht über die Waren auch kraft ihrer Stellung als Zollanmelderin erlangt haben. Diese habe die Verzollung im eigenen Namen und damit vereinbarungsgemäß nach VC 4000 durchgeführt. In aller Regel habe der Zollanmelder auch die Verfügungsmacht an den Waren (vgl. UStR, Rz 1874e, etc.). Die Verfügungsmacht könne auch aus der Stellung der Bf als innergemeinschaftlicher Lieferer abgeleitet werden. Wie bereits in der Beschwerde vom 24.11.2014 ausgeführt, hätte die Finanzbehörde die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung an europäische Abnehmer nicht gewähren dürfen, wenn sie zur Überzeugung gelangt wäre, dass die Einräumung der Verfügungsmacht nicht stattgefunden habe. Ebenso könne die Annahme ähnlicher Konstellationen, wie etwa eines Kommissionsverhältnisses oder eines Treuhandverhältnisses zu keinem anderen Ergebnis führen. Die Verfügungsmacht und

damit die Erwerbereigenschaft der Bf wären auch diesfalls zu bejahen. Die vorliegende Konstruktion habe die Bf rein aus Gründen der Finanzierung gewählt. Das Zollamt hingegen rücke die Importabwicklung in den Vordergrund, was dem wirtschaftlichen Kern der hier vorliegenden Geschäfte, aber auch der dargestellten zivilrechtlichen Rechtslage widerspreche. Die Zollbehörde vertrete offenbar die Auffassung, die Bf habe ein Geschäft für die chinesischen Verkäufer besorgt, nämlich die fraglichen Waren unter Verzollung in Österreich an europäische Unternehmer zu veräußern. Doch selbst bei Annahme eines derartigen – aus Sicht der Bf nicht zutreffenden – Kommissionsgeschäftes wären die umsatzsteuerlichen Folgen keine anderen. Aufgrund der getroffenen Vereinbarungen liege es auf der Hand, dass die Bf die Position einer Eigenhändlerin gehabt habe, zumal diese in eigenem Namen die Verzollung der chinesischen Waren durchgeführt und diese in eigenem Namen an die europäischen Geschäftspartner veräußert habe. Sie sei nicht nur formal zur Veräußerung der Gegenstände berechtigt gewesen, sie hätte auch an jeden beliebigen Dritten (sobald dieser willens gewesen wäre, den in Rechnung gestellten Marktpreis zu entrichten) die Waren veräußern können (vgl. Geschäftsfall „R“). Auf Grund der getroffenen Vereinbarungen, insbesondere der Rahmenverträge, habe es keinerlei Einschränkungen in Bezug auf die Verfügungsberechtigung gegeben. Allfällige Elemente einer vorhandenen Geschäftsbesorgung würden jedenfalls durch die Lieferung überdeckt werden.

Wenn das Zollamt vermeinen sollte, es liege hier ein Treuhandverhältnis vor, dann würde sich aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht Nachstehendes ergeben: Wenn wie hier der Treuhänder das Treugut veräußere, sei aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht allein entscheidend, ob der Treuhänder im eigenen Namen oder im Namen des Treugebers gegenüber dem Leistungsempfänger auftrete. Relevant sei sonach einzig und allein das Außenverhältnis, das sich in der Regel aus den zivilrechtlichen Vereinbarungen ergebe. Wenn nun der Treuhänder im Außenverhältnis im eigenen Namen auftrete, so erbringe er Leistungen an Dritte. Daraus folge, dass auch bei Annahme eines Treuhandverhältnisses die Bf bei Einfuhr der Waren bereits Verfügungsmacht über diese gehabt habe.

Seit Juli 2014 entrichte die Bf die mit der Zollanmeldung entstandene EUSt. Ein Abzugsrecht in Bezug auf die EUSt werde seit dem weder nach § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 noch nach lit. b der genannten Bestimmung gewährt. Da der Abzug der EUSt nicht zugelassen werde, komme es diesbezüglich zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung, was in Widerspruch mit dem Gemeinschaftsrecht stehe. Der EuGH weise in ständiger Rechtsprechung darauf hin, dass das in den Artikeln 167 und 168 MwStSystRL geregelte Recht auf Vorsteuerabzug ein integraler Bestandteil des Mehrwertsteuersystems sei und nicht eingeschränkt werden dürfe (vgl. EuGH-Urteile vom 30.9.2010, C-391/09, und vom 15.7.2010, C-368/09). Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug solle der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Die nunmehr strittige EUSt sei zweifelsohne im Rahmen des Unternehmens (§ 2 UStG 1994) der Bf entstanden und werde daher von ihr ausschließlich im Rahmen ihrer gesamten wirtschaftlichen

Tätigkeit geschuldet. Ein Zusammenhang mit anderen – nicht unternehmerischen bzw. nicht wirtschaftlichen – Tätigkeiten scheide aus. Die gebotene Entlastung von der EUSt könne allein nur durch den vollständigen Abzug der Vorsteuer erreicht werden. Gegenständlich könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Bf die EUSt aufgrund zivilrechtlicher Ansprüche von dritter Seite erstattet bekommen und daher entlastet würde.

Im besagten Vorlageantrag vom 22.01.2015 hielt die Bf den Ausführungen des Zollamtes in seinem Bescheid (Beschwerdevorentscheidung vom 16.12.2014) ua. Folgendes entgegen:

Der Gesellschaftsvertrag vom 07.02.2013, mit dem geregelt werde, dass Unternehmensgegenstand der Bf u.a. der Handel mit Waren aller Art, insbesondere deren Export und Import, sowie die Vermittlung von Handelswarengeschäften im fremden Namen und auf fremde Rechnung sei, untermauere das Beschwerdevorbringen, da das Kerngeschäft der Gesellschaft ("Handel mit Waren") expressis verbis erfasst sei.

Wenn das Zollamt vermeine, dass der jeweils verwendete DDP-Incoterms in Widerspruch zu den Kaufverträgen stünde, so sei dem entgegen zu setzen, dass die Verwendung der DDP-Incoterms die Folge der vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Bf und ihren Geschäftspartnern sei. Der Umstand, dass der Lieferer die Transportgefahr und die Kosten für Zollfracht trage, lasse nicht auf das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Lieferung bzw. unternehmerischen Verwendung des gelieferten Gegenstandes schließen. Nicht einmal eine Änderung der Lieferkondition stelle einen ungewöhnlichen Umstand im Alltagsgeschäft eines internationalen Händlers dar. Jedenfalls lasse sich daraus nicht ableiten, dass die Bf lediglich mit der Importabwicklung beschäftigt gewesen sei.

Gleiches gelte für das vereinbarte Pauschalentgelt pro Container. Der Pauschalaufschlag pro Container sei nichts weiteres als ein – gegenüber der Berechnung jeder einzelnen Ware – vereinfachtes Berechnungsverfahren. Der Grund dafür liege darin, dass die Bf die Waren nicht im Rahmen eines Einzelhandels vertreibe. Stattdessen kaufe sie Waren containerweise aus China und veräußere diese an die europäischen Abnehmer, die als Einzelhändler am Markt auftreten. Der Preis der Ware pro Container liege im Durchschnitt um die 13.000 Euro; daher sei ein Aufschlag von 220 Euro aus betriebswirtschaftlicher Sicht gesehen vernünftiger, als ein Aufschlag per Kiste oder gar per Einzelprodukt, zumal es sich um eine Vielzahl von Produkten von geringem Stückwert handle. Die Zahlung der Container sei offensichtlich mit wenig Aufwand verbunden. Die Entgeltpauschale diene ausschließlich der Vereinfachung des Verkaufsprozesses und sei eine reine kaufmännische Entscheidung. Natürlich seien die variablen Kostenfaktoren, wie Preis für Fracht, Versicherung, von Agenten und Spediteuren in Rechnung gestellte Gebühren, etc. zusätzlich zum Verkaufsentgelt in Rechnung gestellt worden.

Dem Einwand des Zollamtes, wonach aufgrund der Zahlungsweise (direkter Zahlungsweg vom europäischen Endabnehmer nach China) keine Lieferung vorliege, sei entgegen zu halten, dass es bei dieser Art des Zahlungsweges um die Verschiebung des Zahlungsrisikos vom Bf zum chinesischen Lieferanten hin gehe. Im Übrigen könne vom

Zahlungsweg nicht auf die Verschaffung der Verfügungsmacht (Lieferung) geschlossen werden. Fakt sei zudem, dass es zahlreiche Fälle gegeben habe, wonach die Zahlung vom europäischen Endkunden direkt an die Bf erfolgt sei (Rechnung Nr. 1400312 vom 28.02.2014 an die Firma R & Co KG).

Auch sei die Behauptung des Zollamtes, wonach die Bf in die Bestellvorgänge nicht eingebunden gewesen sei, irreführend. Diesbezüglich wäre auf die Bestellung vom 29.05.2014 und die Dokumente zur Lieferung an die Firma IV in Italien sowie auf den Kaufvertrag vom 20.11.2013 mit der italienischen Firma E.I hinzuweisen. Tatsache sei, dass die Bf als Lieferer immer in den Bestellformularen angeführt worden sei; dies spreche für den Eigenhändlerstatus der Bf. Zutreffend sei, dass Bestellungen vom Handelsvertreter (Firma L) im Auftrag der Bf entgegen genommen worden seien, weil Mitarbeiter der Firma L auch der chinesischen Sprache mächtig gewesen seien.

Das Zollamt beanstande die Vertragsklausel, wonach der Abnehmer (Endkunde) Produktmängel direkt mit den chinesischen Lieferer abklären und Mängelrügen (Qualitätsmängel) an den CL richten solle. Aus diesen Umständen leite das Zollamt den fehlenden Händlerstatus der Bf ab. Fakt sei, dass die chinesischen Lieferanten zumeist auch die Hersteller der Waren seien. Produkt- und Qualitätsmängel würden im Verantwortungsbereich der Lieferer liegen von diesen auch am schnellsten und effektivsten behoben werden können. Aus diesem Grunde sei mit den italienischen Kunden in den Rahmenverträgen ("business/buying contract") auch die Vereinbarung getroffen worden, dass "the quality inspection of your goods will be partly organized by us directly in China after finishing the production".

Zu Recht werde die Produktinspektion in China durchgeführt. Dies insbesondere in Ansehung des Umstandes, dass die Seefracht im Verhältnis zum Warenwert relativ hoch sei. So etwa koste ein Container CIF-K ca. 2.000 Euro. Die Fracht für den Weitertransport nach Barcelona schlage sich mit etwa 3.800 Euro zu Buche. Aufgrund der hohen Transportkosten sei man bestrebt, zu vermeiden, dass mangelhafte Produkte von Übersee nach Europa transportiert würden.

Das Zollamt zweifle den Händlerstatus der Bf auch aus dem Grunde an, weil die Bf die Waren zu den von Seiten der CL vorgegebenen Preisen veräußert habe. Vorab sei diesbezüglich anzumerken, dass Preislisten dieser Art im Handel nicht ungewöhnlich seien. Selbst unter der Annahme, es gäbe festgelegte Verkaufspreise, so würde dies für die Bf zu keiner Beeinträchtigung führen, da sich ihr Verkaufsentgelt nach der Anzahl der Container bemesse.

Zur Rolle der Firma L sei anzumerken, dass diese der Handelsvertreter der Bf auf dem italienischen Markt sei. Die Inanspruchnahme eines Agenten sei durchaus handelsüblich, vor allem dann, wenn der Verkäufer im Zielland kein Tochterunternehmen bzw. Betriebsstätte oder ähnliches unterhalte. Die Bf habe Aufgaben in Bezug auf die Vermarktung der Waren und Akquise neuer Kunden an die Firma L ausgelagert. Ebenso sei beispielsweise im Fall „R“ durch die Vermittlung der Firma L die fraglichen Waren, die

ursprünglich für einen anderen Abnehmer bestimmt gewesen seien, an die österreichische Firma R veräußert worden, ohne dass dafür zuvor eine Zustimmung des chinesischen Verkäufers eingeholt worden sei bzw. eingeholt hätte werden müssen.

Das Zollamt werfe der Bf vor, diese hätte nicht die Gefahr des Untergangs der Waren im Transportwege getragen; damit hätte die Bf kein Warenrisiko getragen und läge insoweit auch keine Lieferung vor. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass Überseeefuhrlieferungen in die EU üblicherweise in CIF-Parität abgeschlossen würden. Die vom Zollamt angestellte diesbezügliche Behauptung sei falsch. Aufgrund der konkreten Absprachen habe die Bf die Gefahr des zufälligen Unterganges der Waren ab K auch in den DDP-Fällen getragen. Als Nachweis in Bezug auf die Gefahrentragung sei bereits im Vorverfahren die Gewerbeversicherungspolizze zur Vorlage gebracht worden.

Ebenso sei die Behauptung des Zollamtes, die Bf habe nicht an andere Endkunden veräußern können, als die in der Bestellung bezeichneten, unrichtig. Diesbezüglich sei auf den Fall „R“ zu verweisen.

Die Tatsache, dass das vorliegende Geschäftskonzept als "ungewöhnlich" oder „atypisch“ erscheine, heiße nicht, dass die Position der Bf als Eigenhändlerin bzw. Zwischenunternehmerin umsatzsteuerrechtlich nicht begründet werden könne.

Mit **Eingabe vom 15.11.2016** ergänzte die der Rechtsvertreter der Bf, RA Dr. RA1., das bisheriges Beschwerdevorbringen und führte aus, dass der Begriff der "Lieferung" im Allgemeinen mit der Übertragung des Eigentums verbunden sei, es sei denn, die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 Abs. 1 BAO greife Platz. In seinem Urteil vom 09.09.2015, XI-R-21/13, habe der BFH ausgeführt, die Übertragung der Verfügungsmacht richte sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles, den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlichen Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenslage der Beteiligten. Diese Tatsachen seien unter Hinweis auf die Judikatur des EuGH vom nationalen Gericht festzustellen.

Die Bf habe in Erfüllung der Kaufverträge aufgrund der B/L nicht nur das Eigentum betreffend der gelieferten Container, sondern auch die faktische Verfügungsmacht darüber erworben. Die Bf hätte – dies sei vom Beschwerdegegner unwidersprochen geblieben – die Container an einen anderen als den vorgesehenen italienischen Endabnehmer veräußern können, ohne dass dies die chinesischen Verkäufer verhindern hätten können. Fakt sei, dass die chinesischen Verkäufer weder Kaufverträge mit den von der Bf ausgesuchten Endabnehmern abgeschlossen hätten, noch Einführer gewesen seien und auch keine innergemeinschaftlichen Lieferungen an die italienischen Endabnehmer getätigt hätten, zumal nicht einmal ein Eigentumsvorbehalt bis zur Zahlung des Kaufpreises vereinbart gewesen sei. Das Finanzamt verkenne, dass gegenständlich ein auf Vertrauen basierendes Vertragsverhältnis zwischen chinesischen Verkäufern der Bf und den italienischen Endabnehmern vorliege, wobei aus Sicht der Chinesen die Zusammenarbeit zwischen der Bf und Herrn Np (Firma L) vertrauensbildend gewesen sei.

Die Bf habe mit den chinesischen Verkäufern persönlichen Kontakt gehabt, was gerade für Chinesen im Geschäftsleben einen hohen Stellenwert aufweise.

Die von der belangten Behörde vorgebrachten Gegenargumente seien allesamt nicht stichhaltig. Dem Behördenvorbringen wonach die italienischen Letztabnehmer den von Seiten der Bf in Rechnung gestellten Preis direkt an die chinesischen Verkäufer bezahlt hätten, sei abermals entgegenzusetzen, diese Zahlungsabwicklung habe ihren Grund darin, dass die Bf die Waren nicht vorfinanzieren habe können. Die Bf habe die ihr in Rechnung gestellten Preise stets 1:1 an die italienischen (spanischen und ungarischen) Endabnehmer weiterverrechnet.

In Bezug auf die Gewinnmarge sei wie folgt vorgegangen worden:

Bei „DDP - Lieferungen“ habe die chinesische Rechnung aus Warenwert und Zoll und Gewinnaufschlag für die Bf bestanden. Diesen Aufschlag – zwischen ca. 200 und 300 USD pro Container – habe die Bf sodann den chinesischen Lieferanten gesondert in Rechnung gestellt. Bei „CIF-Sendungen“ hätten die chinesischen Verkäufer nur den Warenwert in Rechnung gestellt; die Bf habe diesen sodann 1:1 an ihre Käufer weiterverrechnet. Zusätzlich habe die Bf ihren Kunden eine zweite Rechnung über Fracht, Zoll und ihren Gewinnaufschlag ausgestellt.

Der von der belangten Behörde gezogene Rückschluss, die Bf hätte lediglich eine unselbständige Vermittlerposition innegehabt, negiere die wahre Interessenslage. Die chinesischen Lieferanten seien insoweit in Vorlage getreten, als sie die Frachtkosten China – K bezahlt hätten, weil sie sonst kein B/L von der Reederei erhalten hätten.

Als Vermittlerin habe einzig und allein die Firma L (Herr Np) fungiert, die sowohl die chinesischen Lieferanten als auch die italienischen Letztabnehmer gekannt habe.

Fakt sei, dass die Italiener keine Kaufverträge mit den Chinesen geschlossen hätten. Die Bf habe als typische Zwischenhändlerin fungiert. Ihre Geschäfte hätten sich gut entwickelt, allerdings seien diese seitens der Zollverwaltung mutwillig zerstört worden.

Wenn die belangte Behörde ausgehre, dass teilweise die Italiener auch direkt in Vertretung der Bf Waren bei den Chinesen bestellt hätten, so sei dem entgegen zu setzen, dass derartige Bestellungen in rechtlicher Hinsicht immer noch solche der Bf seien. Dieser Art von Bestellung lägen Praktikabilitätsgesichtspunkte zu Grunde. Aufgrund des durch ein großes Vertrauensverhältnis geprägten Vertragsgefüges sei es den italienischen Endabnehmern gestattet gewesen, ihre Bestelllisten den Chinesen im Namen und im Auftrag der Bf unmittelbar vorzulegen, anstatt diese der Bf auszuhändigen.

Gegenständlich würden keinesfalls Scheingeschäfte vorliegen. Die Kaufverträge seien nicht abgeschlossen worden, um so eine bloße Vermittlertätigkeit der Bf zu verdecken. Vorliegen würden vielmehr rechtsgültige Kaufverträge, denen weder ein Gestaltungsmisbrauch nach § 22 BAO noch ein Scheingeschäft nach § 23 leg. cit. zugrunde liege. Es sei geradezu abwegig zu behaupten, die Bf hätte das Chinageschäft nur zur Erlangung eines missbräuchlichen Umsatzsteuervorteils getätigt.

Ebenso abwegig sei, die Existenz der chinesischen Verkäuferfirmen zu negieren. Business licence und Bankkonto würden die Existenz der chinesischen Unternehmen unter Beweis stellen; diese würden ohne staatliche Exportgenehmigung ohnedies nicht ausführen dürfen. Die Ausfuhr in China sei nicht umsatzsteuerfrei; der chinesische Exporteur würde über Antrag die Umsatzsteuer erstattet bzw. vergütet erhalten, wenn dieser die Ausfuhr aufgrund der Ausfuhrmeldung nachweise. Völlig unzutreffend sei auch die Annahme, die chinesischen Importeure hätten angesichts dieses umsatzsteuerrechtlichen Vergütungssystems unterfakturiert.

Nochmals sei auf die rechtliche Bedeutung eines B/L hinzuweisen. Ein Konnossement sei ein Wertpapier des Seefrachtrechtes, welches in den §§ 642 ff UGB geregelt werde. In der Regel erfülle dieses Wertpapier folgende Funktionen: Es sei ein Empfangsbekenntnis des Verfrachters und verbriebe einen schuldrechtlichen Herausgabeanspruch gegen den Verfrachter; es sei Beweiskunde für den Frachtvertrag und könne als Orderpapier Traditionspapier sein, um die Verfügung über das (regelmäßig längere Zeit) schwimmende Gut zu erleichtern. Die Traditionsfunktion äußere sich darin, dass die Übergabe des Konnossements an den daraus legitimierten die gleiche Wirkung wie die Übergabe der Ware zeitige. Ein Konnossement verbriebe nicht das Eigentum an der Sache oder sachenrechtliche Verwertungsansprüche, sondern den schuldrechtlichen Herausgabeanspruch des Konnossementsberechtigten gegenüber dem Verfrachter. Daraus ergebe sich, dass die fraglichen B/L Beweis für die Existenz der zwischen der Bf und den chinesischen Verkäufern abgeschlossenen Kaufverträge seien. Mit der Übergabe der Waren in K sei die Bf unzweifelhaft Eigentümerin und Verfügungsberechtigte im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG geworden. In der Praxis stehe die Übergabe eines Konnossements der körperlichen Übergabe der Ware gleich. Ohne B/L könne die Ware im Empfangshafen nicht freigestellt und damit dem genannten Empfänger nicht ausgehändigt werden. Das B/L sichere den exekutiven Zugriff auf die im Container befindliche Ware. Nur der im B/L ausgewiesene Empfänger könne als Alleinverfügungsberechtigter indossieren und einen Vertreter seiner Wahl mit der Besorgung der Übernahme im Empfangshafen beauftragen. Weiters könne er auch das B/L und damit die Ware (!) an einen neuen Käufer weiter veräußern. Das Original B/L sei handelbar und repräsentiere die Ware.

Der Bf schilderte in seiner Eingabe vom 15.11.2016 den Ablauf einer Containerverschiffung von China nach Europa einerseits unter Verwendung eines Original-B/L, andererseits unter Verwendung eines sogenannten Express-Cargo-B/L („Seawaybill“).

Konkret führte dieser aus:

"2.2.1 Verwendung eines Original-B/L

Der Leercontainer wird vom chinesischen Lieferanten bei der Reederei seiner Wahl bestellt, im Depot abgeholt und beladen. Danach sorgt der Lieferant für die Gestellung beim Zoll und die Erledigung der chinesischen Ausfuhrabfertigung. Daran anschließend wird der ausfuhrberechtigte Container mit einer Plombe versehen und zur Verschiffung am Verladeschuppen bereitgestellt. Vor der Verschiffung muss vom Lieferanten

(Absender) an die Reederei die Seefracht und alle Nebenkosten bis zur Ankunft im gebuchten Bestimmungshafen bezahlt werden, sonst erhält er von der Reederei keine Verschiffungsdokumente (B/L) ausgehändigt. Hat der Lieferant das Original-B/L schlussendlich von der Reederei erhalten, kann er die Herausgabe der Original-B/L zur Übernahme im Empfangshafen von der Zahlung seiner Waren abhängig machen (Sperrpapier-Funktion). Wurde die Ware vom Empfänger an den Lieferanten bereits gezahlt oder besteht (wie hier) ein Vertrauensverhältnis zum Empfänger über die spätere Begleichung der offenen Warenforderung, übergibt der Lieferant das volle Set der B/L an den im B/L genannten Empfänger zur Auslösung und Übernahme seiner Waren im Empfangshafen".

Unter Punkt 2.2.2. schildert der Rechtsvertreter den Ablauf einer Containerverschiffung unter Verwendung eines Express-Cargo-B/L (E.C.B.) "Seawaybill". Das diesbezügliche Prozedere unterscheidet sich von der klassischen Verschiffung unter Verwendung eines Original-B/L dahingehend, dass der Lieferant nach der Zahlung der Seefracht auf die Ausstellung von handelbaren B/L-Frachtbriefen verzichten könne. In einen derartigen Fall verzichte er jedoch auf eine mögliche Sperrfunktion gegenüber dem Empfänger für die Herausgabe der Waren. Dazu müsse ein Vertrauensverhältnis zum Empfänger über die spätere Begleichung der offenen Waren schuld bestehen oder aber vom Empfänger bereits Vorauskasse geleistet worden seien. Das E.C.B. sei ein reines Frachtdokument und kein Inhaberpapier, regle aber dennoch die Verfügungsgewalt. Es bedeute, dass die Sendung auch ohne Vorliegen des Transportpapiers an den berechtigten Empfänger im Löschkai ausgeliefert werden könne. Da dieser Frachtbrief nur in elektronischer Form (nicht aber in Papierform) existiere, werde im Schiffsmanifest vermerkt, dass die Ware an den genannten Empfänger ohne Einforderung der Original-B/L ausgehändigt werden dürfe. Die Verfügungsgewalt des Lieferanten verbleibe dadurch noch bis zum Eintreffen der Ladung im Empfangshafen erhalten. Bis dahin könne er theoretisch den berechtigten Empfänger noch ändern lassen, was aber in der Praxis aufgrund der notwendigen ENS-Meldung unmöglich geworden sei. Melde sich der genannte und somit berechtigte Empfänger beim Verfrachter im Empfangshafen und fordere dort die Herausgabe seiner Waren, so ende endgültig die Verfügungsmacht des Lieferanten. Ab dem 01.01.2011 seien die ENS für alle Einfuhren in die EU anzuwenden. So seien alle Güter aus nichteuropäischen Ladehäfen 24 Stunden vor der Verladung elektronisch anzumelden und von der zuständigen Zollbehörde für die Verladung freizugeben.

Unter 2.3. legte der Rechtsvertreter den üblichen Ablauf der Importe aus China nach Ü bis zum Verkauf dieser an diverse Empfänger in der EU dar. Die B/L und alle Begleitpapiere (Einkaufsrechnungen für Bf. Ort2, Packlisten, chinesische Ausfuhrzollanmeldungen) seien vom Verkäufer (CL) per Kurierdienst direkt an den Vertreter und Agenten der Bf in Ort3, Herrn Np (Fa. L), zu übermitteln. Die in Ort3 eingetroffenen Originaldokumente würden dann von der Bf abgeholt und zur Spedition Sped1 nach Ort1 gebracht werden. Zuvor würden die Original-B/L von der Bf als Käuferin und alleinige Verfügungsberechtigte auf der Rückseite unterzeichnet und gestempelt (Indossament), sodass die von der Bf

beauftragte Spedition Sped1 bei der zuständigen europäischen Reedereivertretung die Freistellung im Empfängerhafen organisieren könne.

Bei Verschiffung mit Express-B/L sei mangels Papierform keine Indossierung möglich, sodass die Containerfreistellung nach dem Eintreffen im Bestimmungshafen aufgrund der von der Bf. ausgestellten Vollmacht (welche der Reedereivertretung vorliege) automatisch an den genannten Logistikvertreter erfolgen könne.

Danach würden alle Dokumente von der (mit der Gesamtabwicklung beauftragten) Spedition Sped1 per Email an deren Erfüllungsgehilfin Sped.2. Speditions GmbH in Ü (dieses Unternehmen würde als Subunternehmerin der Sped1 mit der tatsächlichen Transportdurchführung auf dem Landweg und der Besorgung der Verzollung in Kärnten beauftragt werden) sowie die Originaldokumente per Post an die Bf weitergeleitet.

Nach erfolgter Freistellung durch die Reedereivertretung im Empfangshafen (und tatsächlicher Verfügbarkeit der Container nach ca. zwei bis drei Tagen Entladezeit ab Einlaufen des Schiffes im Löschhafen) würden die Container mit der unverzollten Importware durch den von der Fa. Sped.2. beauftragten Frachtführer in K abgeholt. Den dazu notwendigen Zollversandschein T1 in K besorge der Frachtführer selbst.

Zusammenfassend hielt der Rechtsvertreter fest, dass die von der Behörde eingenommene Rechtsansicht, wonach der Bf keine Verfügungsmacht über die Container zukommen würde, verfehlt sei. Eine derartige Annahme beruhe auf eine Verkennung der Sach- und Rechtslage. Im Übrigen scheine die Bedeutung eines B/L im Rechtsverkehr der Behörde unbekannt zu sein, habe doch die belangte Behörde die Frage, wer denn sonst die Verfügungsmacht über die streitgegenständlichen Waren habe, sich nicht gestellt. Die Beantwortung dieser Frage sei auch wegen des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer von eminenter Bedeutung. Sowohl Zollamt als auch BMF hätten ohne Verdacht auf ein betrügerisches Handeln der Bf mutwillig und ohne jeden Sachverstand ein florierendes Geschäft zerstört und die dahinter stehenden Eheleute X in körperliche Leiden und Depressionen getrieben. Aufgrund der Sachlage sei festzuhalten, dass die Chinesen als Einführer nicht in Betracht kommen würden. Ebenso würden die Italiener ausscheiden, weil sie erst in Italien die Verfügungsmacht aufgrund der innergemeinschaftlichen Lieferung der Bf erhalten hätten. Damit würde sich die Vorgangsweise des Beschwerdegegners als in sich widersprüchlich entlarven. Die belangte Behörde könne der Bf nicht die Verfügungsmacht bei der Einfuhr absprechen, sie dann aber doch bei der sich anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung zusprechen.

Hinter dieser verworrenen Ansicht würde der global Verdacht stehen, dass alle Einfuhren aus China per se verdächtig seien. Dem Argument der belangten Behörde und des Zollamtes, wonach die Italiener auch direkt bei den Chinesen kaufen hätten können, woraus folge, dass die Bf keine eigenständige Käuferposition eingenommen habe, sei entgegen zu halten, dass diese hypothetische Annahme nicht zielführend sei. Es hätte vielleicht so gemacht werden können, der tatsächliche Verlauf der Dinge sei allerdings ein anderer gewesen. Die Argumentation der belangten Behörde und des Zollamtes

offenbare eine kaum noch fassbare Lebensferne, zumal dadurch letztlich die Existenz von Zwischenhändlern überhaupt negiert werde.

Darüber hinaus bestehe eine Bindungswirkung des EV-Verfahrens. Das BFG habe mit der Erkenntnis vom 03.11.2016, Gz RV/333. entschieden, dass die Rücknahme der EV-Bewilligung durch das Zollamt Z Ort2 rechtswidrig gewesen sei. Das BFG habe die Rücknahmeentscheidung des Zollamtes aufgehoben und der Bf damit im Ergebnis das EV-Verfahren bewilligt. Damit stelle sich die Frage, ob die Bewilligung des EV-Verfahrens nach § 26 Abs. 3 Z 2 UStG durch das ZA Z die belangte Behörde auch in Bezug auf die Verfügungsmacht im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzugsrecht binde. Den unmittelbar plausibel und einsichtig wäre ja allemal, dass das zuständige Zollamt und das zuständige Finanzamt dieselbe Rechtsfrage hinsichtlich desselben Gegenstandes und desselben Steuerpflichtigen nicht unterschiedlich beantworten dürften. Eine derartige Bindungswirkung sei der ganze Sinn des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG. Grundsätzlich seien gemäß Z 1 der besagten Bestimmung die Zollämter für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig. Die Zuständigkeit werde durch Entscheidung des Zollamtes nach § 26 Abs. 3 Z 2 UStG auf das Finanzamt verlagert. Voraussetzung dieser Zuständigkeitsverlagerung sei indes ausdrücklich die Verfügungsmacht des Antragstellers; denn nur dann könne der Vereinfachungseffekt dieses Verfahrens, das „cash-flow neutrale handling“ der EUSt eintreten, denn der Vorsteuerabzug setze die Verfügungsmacht über den Gegenstand bei der Einfuhr voraus. Mit der Zuständigkeitsverlagerung vom Zollamt auf das Finanzamt sollte damit also auch die Frage der Verfügungsmacht verbindlich für alle Beteiligten geklärt sein. Würde man das anders sehen, müsste das Finanzamt seine Zuständigkeit auch mit der Begründung ablehnen können, der Steuerpflichtige habe keine Verfügungsmacht. Ein derartiges Argument wäre sehr ernst zu nehmen, weil das Zollamt ausschließlich zuständig für die Beurteilung der Frage nach der Verfügungsmacht sei. Für die Zollverwaltung stelle sich diese Frage normalerweise nicht, weil nach herkömmlichem Verständnis der Zollschuldner auch Schuldner der EUSt sei. Das Finanzamt habe auch keine Möglichkeit die Zuständigkeitsentscheidung des Zollamtes anzufechten, was wiederum bedeute, dass die zollamtliche Entscheidung das Finanzamt binde. Eine diametrale Ansicht würde bei gegenteiliger Rechtsansicht von Finanzamt und Zollamt zum Ergebnis führen, dass die Frage wer nunmehr Einführer mit Vorsteuerabzug sei, letztendlich offen bleiben würde. Ein derartiges unmögliches Auslegungsergebnis würde zu einem nicht lösbar konflikt führen, zumal eine Streitbeilegungsregel durch eine übergeordnete Instanz nicht existiere.

Wenn das BFG in seinem Erkenntnis vom 09.11.2015 ausgeführt, wonach die Beurteilung der Frage, ob die Waren für das Unternehmen der Bf eingeführt worden seien als Hauptfrage dem zuständigen Finanzamt Spittal Ort2 obliege, so unterliege es diesbezüglich einem Rechtsirrtum. Nach den §§ 2 Abs. 1 und 6 Abs. 1 ZollR-DG sei die Erhebung der EUSt Aufgabe des Zollamtes, wogegen allein der Vorsteuerabzug eine Angelegenheit des Finanzamtes sei. Die Auffassung von Vor- und Hauptfrage bezüglich des Vorsteuerabzugsrechtes nach § 12 UStG mache keinen Sinn. Die

Zuständigkeitsentscheidung bezwecke ja gerade, dass die EUSt nicht mehr vom Zollamt eingehoben, sondern komplett im Anmeldeverfahren dem Finanzamt mit der dabei gegebenen Verrechnungsmöglichkeit überantwortet werde. Auch nach den bezughabenden Gesetzesmaterialien gehe ja "die gesamte Gebarung... auf das Finanzamtskonto über". Würde das Finanzamt die Frage der Verfügungsmacht anders entscheiden können, gäbe es keine verfahrensmäßigen Mittel, das Zollamt zur Zurücknahme seiner Entscheidung zu zwingen.

Der Rechtsvertreter führte die vor dem EuGH zur Gz C-334/13 geführten Rechtssache „Nordex“ ins Treffen und verwies dabei auf diesbezügliche Parallelen zum gegenständlichen Fall. Aus dieser besagten Causa würde sich auch im Lichte der EuGH-Judikatur zwingend die Schlussfolgerung ableiten, dass das Finanzamt hinsichtlich der Beurteilung der Verfügungsmacht an die EV-Bewilligung des Zollamtes gebunden sei.

In einer 83 Seiten umfassenden Beilage zur Eingabe vom 15.11.2016 wurden sämtliche darin angeführten Anlagen dem BFG in Ablichtung übermittelt.

Mit **Eingabe vom 20.12.2016** beantragte die belangte Behörde die **Ablehnung des Rechtsvertreters** Dr. RA1. & Partner Partnergesellschaft Rechtsanwälte und Steuerberater mbH und zwar mit der Begründung, dass die Voraussetzungen für die Erbringung von vorübergehenden und gelegentlichen Dienstleistungen in Österreich durch einen selbständigen Wirtschaftstreuhänder bzw. Rechtsanwalt mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat der EU nach Maßgabe der §§ 231f WTBG bzw. § 2 EIRAG iVm. Art. 50 EGV nicht erfüllt seien. Dr. Schrombges habe in gegenständlicher Sache wiederholt und umfangreiche Vertretungshandlungen gesetzt und mehrere komplexe Rechtsmittelverfahren vor dem BFG initiiert. Außerdem sei der Parteienvertreter auch noch beispielsweise im VwGH-Verfahren ZI. 2013/15/0238 als Rechtsvertreter sowie im UFS-Verfahren Gz. RV/555. in Erscheinung getreten. Daraus ergebe sich, dass Dienstleistungen in Österreich keinesfalls vorübergehend, sondern wiederholt erbracht worden seien.

Diese Eingabe wurde dem besagten Rechtsvertreter im Wege des Parteiengehörs zur Kenntnisnahme übermittelt, der dazu allerdings (zunächst) keine Stellungnahme abgab.

Mit **Eingabe vom 30.12.2016** bezog die **belangte Behörde** zum Schriftsatz der Bf vom 15.11.2016 Stellung. So sei der in Pkt. 4a der Beschwerde vom 16.01.2015 dargelegte Sachverhalt unzutreffend dargestellt worden. Es sei richtig, dass Anfang 2013 Frau und Herr X die im Umsatzsteuerfachbereich tätige Beamtin der belangten Behörde, Frau Beamt.1, in ihren Büroräumlichkeiten aufgesucht habe und ihr die ins Auge gefasste Geschäftstätigkeit geschildert habe. Da eine präzise (Rechts-)Frage weder von Herrn noch von Frau X gestellt worden sei, habe sich das Gespräch auf die Frage fokussiert, wo denn die einzelnen Lieferungen steuerbar seien (Reihengeschäft mit Drittlandsbezug). Für Beamt1 sei fraglich gewesen, ob die Bf die Verfügungsmacht erlangt habe oder nicht. Aufgrund der Komplexität des geschilderten Sachverhaltes sei es ihr nicht möglich gewesen, diesbezüglich eine verbindliche Auskunft zu erteilen. Dies sei den

Parteien ausdrücklich zur Kenntnis gebracht worden. Beamt1 habe keine Überprüfung des Geschäftsmodells vorgenommen. Eine derartige intensive Beschäftigung mit den Geschäftsunterlagen hätte allenfalls im Rahmen einer Außenprüfung stattfinden können. Im Zuge des stattgefundenen einen zeitlichen Rahmen von ca. 30-40 Minuten umfassenden Gesprächs sei eine derartige Überprüfung jedenfalls nicht möglich gewesen. Beamt1 habe auch keine Aussage dahingehend getroffen, dass sie keine Bedenken in Bezug auf das Geschäftsmodell habe. Im Gegenteil, so habe dieses bestehende Bedenken in Bezug auf die Verfügungsmacht den Eheleuten X ausdrücklich zur Kenntnis gebracht. Eine schriftliche Anfrage zu dem hier zu beurteilenden Sachverhalt sei an die Abgabenbehörde nicht herangetragen worden. Insofern könne sich die Bf auch nicht erfolgreich auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen, zumal Voraussetzung für eine Anwendung dieses Grundsatzes eine schriftliche Rechtsauskunft der zuständigen Behörde sei. Weiters entspreche die Behauptung, die Bf hätte dem Finanzamt gegenüber alles offen gelegt, nicht den wirklichen Gegebenheiten. So sei im Zuge der Vorsprache etwa verschwiegen worden, dass die Bf in Bestellvorgänge nicht eingebunden und auch für die Qualitätskontrollen nicht zuständig gewesen sei. Ebenso unerwähnt geblieben sei, dass die mit Kaufverträgen üblicherweise verbundene eigene unternehmerische Dispositionsfreiheit, beispielsweise im Hinblick auf die Warenauswahl, für die Bf ausgeschlossen gewesen sei.

Wenn die Bf ins Treffen führe, dass sie eine abgabenbehördliche Prüfung im Sinne des § 147 BAO initiiert habe, so ist diesbezüglich entgegenzuhalten, dass dem Steuerpflichtigen kein subjektives Recht auf Durchführung einer solchen Prüfung erwachse (vgl. *Ritz*, BAO Kommentar, 5. Aufl., § 147 Tz. 5 und die dort zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur). Der Bf wäre es jederzeit frei gestanden eine schriftliche Anfrage an das zuständige Finanzamt unter ausführlicher Darstellung des verwirklichten Sachverhaltes (Beschreibung des Geschäftsmodells) zu richten. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt sei erst im Zuge der abgabenbehördlichen Ermittlungen (vgl. BP-Bericht vom 11.12.2014 sowie Niederschrift des Prüfers vom 23.07.2014) festgestellt worden.

Der gegenständliche Fall decke sich auch nicht mit dem im Urteil des EuGH vom 28.09.2007, Rs C-409/04, „Teleos“, festgestellten Sachverhalt. Inhalt der besagten EuGH-Entscheidung sei im Wesentlichen die Frage gewesen, unter welchen Sachverhaltsvoraussetzungen eine Lieferung, deren Vorliegen unstrittig gewesen sei, steuerfrei sein könne sowie - anknüpfend - ob der sorgfältig handelnde gutgläubige Unternehmer einen Vertrauensschutz hinsichtlich der Richtigkeit der Angaben des Abnehmers genieße, sodass ihm die Steuerfreiheit nicht nachträglich aberkannt werden könne. Die Rechtsfrage, ob aber überhaupt eine Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 durchgeführt worden sei, sei in der besagten Causa kein Thema gewesen, zumal Kläger und beklagte Partei vom Vorliegen einer solchen ausgegangen seien. Im vorliegenden Beschwerdefall vertrete allerdings die belangte Behörde die Auffassung, dass eben keine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG 1994 an die Bf erbracht worden sei; vice versa habe auch diese eine Lieferungen nicht erbracht.

Zum ergänzenden Vorbringen vom 31.05.2016 und der Eingabe der Bf vom 15.11.2016 brachte die belangte Behörde folgende Argumente in Ansatz:

Die Bf habe die Rechtslage eindeutig verkannt, zumal das entscheidende Kriterium für das Vorliegen einer Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 die Verschaffung der "Verfügungsmacht" sei. Die Verschaffung der Verfügungsmacht sowie auch der Begriff der Lieferung würden zentrale Begriffe des Umsatzsteuerrechtes darstellen, deren Bedeutungsinhalt sich allerdings erheblich von jenem des umgangssprachlichen Gebrauchs unterscheide und sich auch nicht mit zivilrechtlichen Begriffen, wie beispielsweise Eigentumsübertragung, gleichsetzen lasse (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Loseblattkommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Abs. 1, Anm. 12). Verschafft werde die Verfügungsmacht, in dem der Abnehmer (oder in dessen Auftrag ein Dritter) befähigt werde, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Dies bedeute, dass der Abnehmer dazu befähigt sein müsse, weitere Dispositionen zu treffen. Ihm müsse wirtschaftlich die Substanz, der Wert und der Ertrag der Ware zukommen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO., § 3 Abs. 1 Anm. 13). Entscheidend sei, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs darauf ausgerichtet sei, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstands endgültig zuzuwenden, sodass gerade die Zuwendung des Gegenstands den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs ausmache (Ruppe/Achatz, 4. Auflage, § 3 Tz 33). Anhaltspunkte für die Beantwortung der Frage, ob geliefert, dh. Verfügungsmacht verschafft worden sei, würden die zwischen den Leistungsaustauschpartnern geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung bieten (vgl. VwGH 18.7.2001, 99/13/0176).

Die von der belangten Behörde vorgenommene Würdigung des festgestellten Sachverhaltes habe ergeben, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der von der Bf erbrachten Leistung in der Erbringung sonstiger Leistungen gelegen sei. In diesem Zusammenhang sei auch nochmals auf das Schreiben vom 28.07.2014 hinzuweisen, in welchem einer der CL der Bf mitgeteilt habe, dass er über die Entwicklung bestürzt sei, aber bereit sei zu helfen und der Bf ein Darlehen zu gewähren. Er würde aber keine Bestellungen mehr bearbeiten, sollte die Bf nicht bestätigen könne, dass sie die vertraglich vereinbarte Leistung erbringen könne, es sei denn, sie bezahle 50% des Kaufpreises im Voraus und die verbleibende Hälfte sobald die Ware versendet werde. Auffällig daran sei unter anderem auch die Formulierung, dass keine "B/L" mehr gesendet würden, sollte die Bf ihre Probleme mit den Behörden nicht lösen können und die vereinbarten Leistungen ("services") nicht mehr erbringen können. Gerade die Verwendung des englischen Wortes für Dienstleistungen ("services") verdeutliche, dass das Interesse der Lieferer auf die von der Bf zu erbringenden Dienstleistungen ausgerichtet gewesen sei. Der Lieferer hätte dieses Schreiben wohl nicht verfasst, wenn es ihm nicht gerade besonders darauf angekommen wäre, dass die Bf dafür Sorge trage, dass die Waren in die EU und an die tatsächlichen Abnehmer gelangen.

Aufgrund der Würdigung der Vereinbarungen und insbesondere nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei davon auszugehen, dass der Wille der Vertragspartner nicht auf die

Übertragung der Verfügungsmacht gerichtet gewesen sei, sondern darauf, die Abwicklung der Einfuhr der Waren in die EU und deren Transport zu den Abnehmern zu organisieren. Für das Vorliegen von Lieferungen (und damit dem Verschaffen von Verfügungsmacht über die gelieferten Gegenstände) wäre es erforderlich gewesen, der Bf die wirtschaftliche Substanz der Waren auf eine Art und Weise so endgültig zuzuwenden, dass gerade die Zuwendung des Gegenstandes den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs ausmache. Unbeantwortet geblieben sei insbesondere die Frage, weshalb die Waren überhaupt an die Bf, die über keinerlei Branchenkenntnisse verfügen würde, geliefert hätten werden sollen.

Unter Pkt. 2.2. ihrer Replik führte die belangte Behörde unter dem Titel "Irrelevanz der faktischen Verfügungsgewalt über Waren bei Nichtvorliegen einer Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994" Nachstehendes aus:

Gegenständlich sei von der belangten Behörde festgestellt worden, dass keine Lieferung im Sinne der erwähnten Gesetzesbestimmung vorliegen würde; daher sei es unerheblich, ob bzw. dass die Bf möglicherweise faktische Verfügungsmacht über die Waren erlangt habe. Das Erlangen der faktischen Verfügungsmacht könne zwar für die Bestimmung des Lieferortes von Bedeutung sein (§ 3 Abs. 7 UStG 1994); dies habe allerdings zur Voraussetzung, dass überhaupt eine Lieferung vorliege. Die bloße faktische Verfügungsmacht dürfe nicht mit der umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht gleichgesetzt werden und sei diese auch nicht Voraussetzung für das Vorliegen einer Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994. Andernfalls wären beispielsweise "Reihengeschäfte", die sich gerade dadurch kennzeichnen würden, dass mindestens ein Unternehmer in der Lieferkette keine faktische Verfügungsmacht über die Waren erhalte, von vornherein nicht möglich. Vice versa werde auch ein Umsatzgeschäft, das keine Lieferung darstelle, nicht schon deshalb zu einer Lieferung, weil die Waren in den faktischen Verfügungsbereich des Unternehmers gelangen.

Im vorliegenden Fall sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zwar nicht die Verschaffung der umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht gewollt, es sei aber durchaus gewünscht gewesen, dass die Bf in den Warentransport eingebunden gewesen sei. Der Umstand, dass die Bf daher in den Transportpapieren angeführt worden sei, diene diesem Zweck und sei im Hinblick darauf, dass die Tätigkeit der Bf als Lieferungen an sie und Lieferungen durch sie dargestellt werden sollte, eine logische Konsequenz und vermutlich auch Teil des "Geschäftsmodells". Dieses Argument sei allerdings für das Vorliegen einer Lieferung als nicht geeignet zu qualifizieren. Durch das bloße Ausfüllen von Formularen oder Vordrucken (Konnossements) und die Namhaftmachung der Bf als Warenempfängerin würden die hier zu beurteilenden Vorgänge nicht zu Lieferungen werden, da dies dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht entspreche.

In Pkt. 2.3. (tit: "Zu den Einwendungen hinsichtlich der Beurteilung der Vorgänge durch die Finanzverwaltung") entgegnete die belangte Behörde, der Beschwerdeeinwand, wonach das Finanzamt nicht widersprochen hätte, dass die Bf die Waren anstelle der vorgesehenen italienischen Endkunden auch an Dritte veräußern hätte können,

sei unzutreffend. Zutreffend sei vielmehr, dass das Finanzamt als belangte Behörde durchaus zu diesem Punkt Stellung bezogen und betont habe, dass die Bf mangels einschlägiger Erfahrung und Branchenkenntnisse die Waren eben nicht weiter veräußern hätte können. Soweit die Bf auf die Schriftsätze vom 24.11.2014 und 22.01.2016 verweise, so sei festzuhalten, dass es sich hierbei um Eingaben an das Zollamt handle und die Beschwerdegegnerin mangels Kenntnis derselben - die besagten Schriftsätze seien dem Finanzamt erst am 30.11.2016 durch das BFG zur Kenntnis gebracht worden - bis dato gar nicht darauf reagieren habe können.

Bei der Beurteilung des Vorliegens der Verfügungsmacht sei nicht auf zivilrechtliche Aspekte abzustellen, sondern sei der umsatzsteuerrechtliche Lieferbegriff bzw. der Begriff „Verschaffung der Verfügungsmacht“ heranzuziehen. Bei der Auslegung dieses Begriffes sei das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles entscheidend; damit seien neben der konkreten Vertragsslage auch die tatsächliche Durchführung und Interessenslage der Beteiligten zu berücksichtigen (vgl. BFH 16.4.2008, XI R 56/06). Zivilrechtliche Aspekte im Falle von Unsicherheiten seien allenfalls als Indizien bzw. Anhaltspunkte zu werten. Zu erwähnen sei zudem, dass die Endabnehmer unbestrittenermaßen mit den Lieferanten in Kontakt gestanden seien, zumal diese (Endabnehmer) die Warenauswahl vorgenommen, die Qualitätskontrolle durchgeführt und letztendlich auch unmittelbar an die CL bezahlt hätten. Die Bf habe bisher keinen einzigen überzeugenden Grund dafür angegeben, weshalb dieser (Bf) geliefert hätte werden sollen. Das vorgebliebene besondere Vertrauensverhältnis zur Bf könne aufgrund der vorliegenden Unterlagen bzw. Ermittlungsergebnisse jedenfalls nicht mit ihrer Waren- bzw. Marktkenntnis begründet werden, sondern allenfalls mit dem Argument, dass diese die Einfuhr organisiert und dabei mitgewirkt habe, die Waren in die EU zu verbringen. Ein derartiges Vorbringen sei jedoch nicht geeignet die vorgebliebenen Lieferungen zu rechtfertigen, sondern würde vielmehr die von der Abgabenbehörde vorgenommene Würdigung bestätigen.

Auch spreche die Tatsache, dass die Waren unmittelbar vom Endabnehmer bezahlt worden seien in eindeutiger Weise dafür, dass aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht nicht an die Bf geliefert und auch nicht von ihr weitergeliefert worden sei. Das Argument der Bf, wonach diese die Waren nicht vorfinanzieren habe können, verdeutlicht lediglich, dass die Bf die Waren - selbst wenn sie gewollt hätte - gar nicht erwerben hätte können. Es stelle sich somit erneut die Frage, aus welchem Grunde dann die Waren überhaupt der Bf geliefert hätten werden sollen, zumal das Entgelt ohnedies vom jeweiligen Endabnehmer bezahlt worden sei. Aus Sicht eines Lieferanten wäre diesfalls jedenfalls zweckmäßiger bzw. wirtschaftlich sinnvoller gewesen, Lieferungen an einen Abnehmer durchzuführen, der auch in der Lage sei, die Waren zu bezahlen, als an einen, der nicht über die notwendigen Mittel verfüge, zumal dies auch das Risiko in sich berge, gar kein Entgelt für die Waren zu erhalten. Eine Erklärung hierfür sei die Bf bisher schuldig geblieben.

Ebenso gebe es keine schlüssige Erklärung dafür, dass die Bf pro Container bezahlt worden sei und nicht – wie es bei Lieferungen üblich sei – pro geliefertem Gegenstand.

Festzuhalten sei zudem, dass die belangte Behörde die in Streit stehenden Leistungen bisher nicht als Vermittlungsleistung qualifiziert habe.

Das Vorbringen zur Rechtfertigung der ungewöhnlichen Vorgehensweise, die Endabnehmer hätten die Warenbestellung in Vertretung der Bf durchgeführt, gehe ebenfalls ins Leere. Mit dieser Argumentation werde lediglich die Feststellungen der belangten Behörde bestätigt, wonach die Bf mangels Waren- und Marktkenntnis nicht in der Lage gewesen wäre, jene Waren aus dem Anbot der Lieferanten auszuwählen, die die Abnehmer erwerben wollten. De facto sei der Bf die unternehmertypische Aufgabe, nämlich selbstständig darüber zu entscheiden, welche Waren angeschafft werden sollten, abgenommen und an die Endabnehmer übertragen worden.

Aus der seitens der Bf ins Treffen geführten BFH- und EuGH-Judikatur könne gegenständlich nichts gewonnen werden, da

- a) das Finanzamt nicht bezweifle, dass die Bf und die jeweiligen Vertragspartner Leistende bzw. Leistungsempfänger gewesen seien (so sei nicht bestritten worden, dass ein Leistungsaustausch stattgefunden habe, sondern lediglich festgestellt worden, dass dieser Leistungsaustausch nicht als Lieferung qualifiziert werden könne),
- b) das Finanzamt die in diesen Verträgen festgehaltenen Bedingungen eingehend gewürdigt und überprüft habe, ob sie sich in den tatsächlichen Vorgängen widerspiegeln und
- c) das Finanzamt keine missbräuchliche Gestaltung zur Erzielung eines Steuervorteils unterstellt habe, sondern nach Würdigung aller vertraglich festgehaltener Umstände zur Auffassung gelangt sei, dass die hier zu beurteilenden Vorgänge – trotz Bezeichnung als Lieferung – nach ihren wahren wirtschaftlichen Gehalt sonstige Leistungen darstellen würden.

Dies insbesondere auch deshalb, weil durch getroffene Nebenabreden gerade jene Bereiche der Kaufvereinbarungen, aus denen sich inhaltlich ergeben hätte können, dass der Bf wirtschaftlich die Substanz, der Wert und der Ertrag der Ware zugewendet werden sollten, derart eingeschränkt worden seien, dass die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung dazu führen müsse, dass die Bf gerade nicht die Verfügungsmacht erhalten habe.

Zurückzuweisen sei der Vorwurf, das Finanzamt habe die Existenz der chinesischen Lieferungen negiert; diesbezüglich habe das Finanzamt keine Aussage getätigt.

Bei Nichtvorliegen einer Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 sei das Vorliegen eines Konnossements bzw. B/L unmaßgeblich. Die von der Behörde angestellte Gesamtbetrachtung des vorliegenden Sachverhaltes in Würdigung aller Umstände habe zum Ergebnis geführt, dass aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht keine Verfügungsmacht verschafft worden sei. Ob nunmehr Konnosemente oder als Kaufverträge bezeichnete Vereinbarungen existieren, habe auf die angestellte Gesamtbetrachtung keinen Einfluss. Zum einen deshalb, weil es ja gerade Sinn und Zweck der Vereinbarung gewesen sei, sie als Lieferungen darzustellen und es daher unumgänglich gewesen sei, Dokumente

auszustellen, die für Lieferungen üblich seien. Zum anderen deshalb, weil, wie bereits ausgeführt, einzelne allenfalls bestimmte Formvorschriften erfüllende Schriftstücke an Bedeutung verlieren und zurücktreten müssten, wenn die Gesamtbetrachtung und Würdigung aller hier gegebenen Umstände gezeigt habe, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vorgänge nicht darin gelegen sei, der Bf die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht an den Waren einzuräumen bzw. zu verschaffen. Ein nicht als Lieferung sondern – wie hier – als sonstige Leistung zu qualifizierender Umsatz wird auch durch die bloße Ausstellung von Schriftstücken, die ihn als Lieferung bezeichnen oder dazu prädestinieren, als solche bezeichnet zu werden, nicht zu einer Lieferung, wenn dies dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs nicht entspreche.

Die von der Bf aufgezeigte Bindungswirkung des BFG-Erkenntnisses vom 03.11.2016, Gz. RV/333., liege nach Ansicht der belangten Behörde keinesfalls vor. In dem besagten BFG-Verfahren sei strittig gewesen, ob das Zollamt Z Ort2 zu Recht unter Anwendung des Art. 8 Abs. 1 ZK die Entscheidung zurückgenommen habe, die Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 auf das Finanzamtskonto der Bf zu buchen. Das Zollamt ist hier - wie auch das Finanzamt - davon ausgegangen, dass die Waren nicht für das Unternehmen der Bf eingeführt worden seien und dass daher die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 nicht vorliegen würden. Dies deshalb, da für die Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 leg. cit. unter anderem erforderlich sei, dass die Waren für das Unternehmen des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer eingeführt werden. Nach vorherrschender Auffassung sei der Wortfolge "für das Unternehmen" in der besagten Bestimmung die gleiche Bedeutung beizumessen wie der in § 12 UStG 1994. Wie auch das Finanzamt sei auch das Zollamt in Würdigung aller Umstände zur Ansicht gelangt, dass die Waren nicht für das Unternehmen der Bf eingeführt worden seien und habe daher die Rücknahme der Anwendbarkeit des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 verfügt. Das BFG sei hier allerdings zur Ansicht gelangt, die Entscheidung könne nicht zurückgenommen werden, da die beschwerdeführende Partei Vertrauensschutz in Bezug auf die Richtigkeit der Vorgangsweise genieße. Für das stattgebende Erkenntnis ausschlaggebend sei ausschließlich der der Bf zuerkannte Vertrauensschutz gewesen. Über die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 seien in dem genannten BFG-Erkenntnis keinerlei Aussagen getroffen worden.

Es sei informativ darauf hinzuweisen, dass das zuständige Zollamt eine ao. Revision gegen das besagte BFG-Erkenntnis eingebracht habe, in der ua. die Rechtswidrigkeit des hier zuerkannten Vertrauensschutzes eingewendet werde.

Mit **Eingabe vom 24.01.2017** ergänzte die **belangte Behörde** ihren Antrag auf Ablehnung des Parteienvertreters Dr. RA1. & Partner Partnergesellschaft Rechtsanwälte und Steuerberater mbH vom 20.12.2016 und teilte dem Gericht mit, dass festgestellt worden sei, dass die besagte Kanzlei im Zeitraum 2009 bis 2016 insgesamt 8 Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof und 39 weitere Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht bzw. Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsverteilerin vertreten habe.

Mit **Replik vom 01.02.2017** wandte die Antragsgegnerin Dr. RA1. & Partner Partnertgesellschaft Rechtsanwälte und Steuerberater mbH ein, dass sie über keine Niederlassung in Österreich verfüge. In den beiden letzten Jahren sei Dr. RA1. zwölfmal in unregelmäßigen Abständen in Österreich mit der Wahrnehmung eines Mandates tätig gewesen. Im Zeitraum 2000 bis 2009 dürfte kein Mandat in Österreich übernommen worden sein. In den Jahren 2011 bis 2014 sei Dr. RA1. wiederum in unregelmäßigen Abständen maximal achtmal jährlich in Österreich tätig gewesen. Damit sei die Tätigkeit weder als dauerhaft noch als häufig, regelmäßig oder kontinuierlich einzustufen.

In einer weiteren ebenfalls mit **01.02.2017 datierten Eingabe** wiederholte die Bf ihren Antrag auf zeugenschaftliche Einvernahme von Beamt1 und definierte gleichzeitig das Beweisthema. Ebenso beantragt wurde die Einvernahme von Brigitte und X. als Zeugen. Ergänzend wurde in dieser Replik vorgebracht, dass die von Seiten der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht, wonach mangelnde Produktkenntnisse gegen das Übergehen der Verfügungsmacht spreche, zur Folge hätte, dass Reihengeschäfte nicht mehr Zustände kämen; eine derartige Auffassung würde nicht nur gegen § 3 Abs. 1 UStG 1994 verstößen, sondern auch gegen Art 14 MwStSystRL. Die belangte Behörde selbst habe der Bf Verfügungsmacht zuerkannt, zumal diese die steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen der Bf anerkannt habe und noch immer anerkenne.

Darüber hinaus sei die Behauptung der belangten Behörde, im Zuge der persönlichen Vorsprache sei das Geschäftsmodell nicht eingehend erörtert worden ebenso unrichtig, wie der Einwand, dass keine schriftliche Anfrage an das Finanzamt gestellt worden sei. Zum Beweis für die Richtigkeit ihres Vorbringens wurde ein an den Fachbereich des Finanzamtes Spittal Ort2 gerichtetes Anfrageschreiben der BB vom 17.12.2012 betreffend „Dreieckgeschäft – China – Österreich – Italien“ sowie die im Zuge der Vorsprache bei Beamt1 abgearbeitete Fragenliste bestehend aus insgesamt 13 Fragen (ua. „Verfügungsmacht der Waren in Österreich, Abfertigung EV, EUSt- Anwendung von § 26 Abs. 3 Z 2 UStG“, etc.) zur Vorlage gebracht.

Mit **Schriftsatz vom 06.02.2017** stellte die Bf abermals die einzelnen Geschäftsabläufe detailliert dar und untermauerte dies durch entsprechende Urkunden. Konkret wurden ua. folgende Inhalte dargelegt: a) Kontrakte mit Lieferanten in der VR China, b) Finanzierung, c) Liefer- und Zahlungsbedingungen, d) Bestellvorgänge und Einzelkontrakte, e) Rechnungs- und Zahlungsflüsse, f) Seefracht – Landfracht – Verzollung, g) Schadensabwicklung, h) exemplarische Darstellung von drei Geschäftsabläufen (1. GT Int. L Ltd – Bf. – E.I Import; 2. BG Co Ltd. – Bf. – Np. Lixing (Roma); 3. Zhejiang Xinglang Industry & Trade Co Ltd. – Bf. – IV di Dong Mingxuan (Firentino)).

Mit **Email vom 08.02.2017** teilte der Leiter der belangten Behörde dem Gericht mit, dass die als Zeugin geführte Beamt.1 erkrankt sei.

Unmittelbar vor Beginn der Beschwerdeverhandlung am 09.02.2017 langte eine **weitere Email** der belangten Behörde beim BFG ein, in welcher ausgeführt wird: „Bedauerlicherweise muss mitgeteilt werden, dass die Amtsvertreterin Fr. Beamt3

Elfriede in der Causa Bf erkrankt ist (vgl. Anhang).“ Als Anhang beigelegt wurde eine Krankmeldung von Frau Beamt3 betreffend den Zeitraum 09.02.2017 bis voraussichtlich 16.02.2017. Ein schriftlicher Antrag auf Vertagung der Verhandlung wurde nicht eingebracht.

Im Zuge der abgeführten **mündlichen Senatsverhandlung** erläuterte der als Berater der Kanzlei RA1. erschienene Karl Hannl die im Konvolut vom 06.02.2017 dargestellten Geschäftsfälle A, B und C. Dieser gab zu Protokoll, dass in der Regel (außer bei den Zollkontrollen) keine Entladung der Container erfolge. Aus Kostengründen würden die Boxen üblicherweise an die jeweiligen Endabnehmer weiterverfrachtet. Beim dargestellten Geschäftsfall B habe sich Frau X allerdings nach einer Entladung der Container im Zuge einer Zollkontrolle einen Frachtführer suchen müssen, der dann die Ware (Kartons ohne Box) weitertransportiert habe. Beim Geschäftsfall C sei anzumerken, dass in diesem Fall der Preis vom Endkunden direkt an die Bf überwiesen worden sei, welche den vereinbarten Betrag in der Folge an den chinesischen Lieferanten weitergeleitet habe. Dieser Zahlungsmodus sei immer dann erfolgt, wenn als Frachtklausel "C&F" bzw. "CIF" vereinbart worden sei.

Dr. RA1. gab eine zusammenfassende Darstellung der bisherigen Argumentationslinie ab. Fakt sei, dass sämtliche Papiere auf die Bf gelautet hätten und sei diese als Zollanmelder im eigenen Namen in Erscheinung getreten. Diese habe ab K die Verfügungsmacht über die Waren inne gehabt und habe daher auch die Gefahr des Unterganges zu tragen gehabt. Die abgeschlossene Betriebsversicherung habe auch die Sparte Produkthaftpflicht umfasst, welche der Bf Schäden aus bestehenden Produktmängel ersetzt habe. Die körperliche Übergabe sei ein Indiz für den erfolgten Besitzübergang; das B/L dokumentiere die Lieferung der Waren der Chinesen an die Bf. Auch bei einem Reihengeschäft würde der Zwischenhändler keine Qualitätskontrollen ausüben. Die Bf betreibe ein Handelsgeschäft und kein Speditionsgeschäft. Darüber hinaus sei es unzulässig, eine Bindungswirkung zwischen zoll- und finanzrechtlichen Verfahren in Bezug auf die Beurteilung der Verfügungsmacht in Abrede zu stellen. Wenn das Zollamt die vereinfachte Besteuerung nach § 26 UStG 1994 bewillige und in der Folge die Zuständigkeit zur Einhebung der EUSt an das Finanzamt übergehe, dann sei es unzulässig, den Vorsteuerabzug zu versagen.

X. schilderte über Befragen durch das Gericht den Ablauf des mit Beamt1 geführten Informationsgespräches. Dieses wäre gemäß der Aussage von Beamt1 als unverbindlich einzustufen, zumal erst im Zuge einer Betriebsprüfung eine definitive Beurteilung der gesamten Vorgänge möglich sei. Der mit den Chinesen abgeschlossene Rahmenvertrag sei rechtlich derart gestaltet gewesen, dass bei Zahlungsausfall bzw. Zahlungsverzug durch den Endabnehmer der jeweilige Lieferant die Preisgefahr zu tragen gehabt hätte. Eine derartige Konstellation sei allerdings kein einziges Mal eingetreten. Die Zollbehörde habe in Ü stichprobenweise Überprüfungen der Waren vorgenommen. Qualitätskontrollen habe die Bf fallweise vorgenommen; dabei konnten allerdings keinerlei Mängel festgestellt

werden. Allerdings sei einzuräumen, dass die Waren nicht besonders hochwertig gewesen seien.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde der Betriebsprüfer ADir. Kurt Beamt² zeugenschaftlich einvernommen. Dieser gab über Befragen an, dass ihm zu Beginn der Prüfung am 15.04.2014 von der Gf BB, ihren Gatten X. sowie dem steuerlichen Vertreter der Bf, StB Dr. Pirker, der Geschäftsablauf erklärt worden sei. Er habe keinerlei formelle Mängel in der Buchhaltung feststellen können. Er habe das Ergebnis der ersten Prüfungshandlung kurz festgehalten; allerdings sei zu bemerken, dass die Prüfung zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Die Rahmenverträge seien ihm bereits zu Beginn der Prüfung vorgelegt worden; der im Bp-Bericht dargestellte Sachverhalt sei ihm – bis auf den Bestellvorgang - bereits am 15.04. bzw. 16.04.2014 bekannt gewesen. In der Folge sei er von Beamten des Zollamtes davon in Kenntnis gesetzt worden, dass die Zollbehörde Zweifel in Bezug auf die Verfügungsmacht der Bf über die von ihr importierten Container hegen würde. Er habe daraufhin den bundesweiten Fachbereich konsultiert. Er (Zeuge) selbst habe die Zweifel erst nach Kontaktaufnahme mit dem Zollamt gehabt. Der Bf gegenüber habe er keine Aussagen oder Andeutungen dahingehend gemacht, dass die umsatzsteuerliche Behandlung der Einfuhren gesetzeskonform wäre. Der Zeuge schilderte den Ablauf bzw. Verlauf der abgabenbehördlichen Prüfung in ihren essentiellen Punkten.

In ihrem Schlussantrag begehrte die Bf, das Gericht möge ihrer Beschwerde Folge geben.

Über die vorliegende Beschwerde wurde erwogen:

1. Zum Antrag auf Ablehnung Dris. RA1. durch die belangte Behörde

Die belangte Behörde wendet ein, dass die in Deutschland ansässige Parteienvertretung Dr. RA1. und Partner Partnergesellschaft Rechtsanwälte Steuerberater GmbH in den Jahren 2009 bis 2016 an insgesamt acht Verwaltungsgerichtshofverfahren als Parteienvertreterin in Erscheinung getreten sei und zudem in 39 Verfahren vor dem BFG bzw. UFS vertreten habe. Zum Nachweis ihres Vorbringens brachte die belangte Behörde eine Abfrage aus dem Rechtsinformationssystem des BKA (hinsichtlich der Vertretungen vor dem VwGH) sowie einen Auszug aus der Datenbank FINDOK (hinsichtlich der Vertretungen vor dem UFS bzw. BFG) zur Vorlage.

Der Antragsgegner Dr. RA1. repliziert, dass seine Vertretungshandlungen in Österreich kein Ausmaß erreicht hätten, welches die Grenze einer bloßen vorübergehenden Vertretung überschritten hätte. So habe er in den letzten beiden Jahren insgesamt zwölf Mandate in Österreich übernommen, in den Vorjahren 2011 bis 2014 sei er insgesamt maximal achtmal jährlich in Österreich tätig gewesen. In den Jahren 2000 bis 2009 dürfte er – soweit ihm erinnerlich sei – keine Mandate in Österreich übernommen haben. Die Kanzlei RA1. & Partner habe auch keine Niederlassung in Österreich.

Das Gericht hält dazu fest:

Gemäß § 269 Abs. 1 iVm § 84 BAO kann das Verwaltungsgericht Personen bzw. Personengesellschaften als Bevollmächtigte ablehnen, wenn diese, ohne hierzu befugt zu sein, die Vertretung anderer geschäftsmäßig (auch unentgeltlich) besorgen. Wer zur geschäftsmäßigen Vertretung befugt ist, richtet sich nach dem Berufsrecht. Zur geschäftsmäßigen Vertretung vor dem BFG sind insbesondere Wirtschaftstreuhänder (§§ 3 ff WTBG), Rechtsanwälte (§ 9 RAO, § 2 EIRAG) und Notare (§§ 5 Abs. 1 und 31 Abs. 3 NO) befugt.

Gemäß § 2 des Bundesgesetzes über den freien Dienstleistungsverkehr und die Niederlassung von europäischen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten sowie die Erbringung von Dienstleistungen durch international tätige Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte in Österreich (EIRAG), BGBl I Nr. 27/2000 idF des BGBl I Nr. 156/2015, dürfen europäische Rechtsanwälte, soweit diese Leistungen im Sinne des Art 50 EGV erbringen, in Österreich vorübergehend rechtsanwaltliche Tätigkeiten wie ein in die Liste der Rechtsanwälte einer österreichischen Rechtsanwaltskammer eingetragener Rechtsanwalt erbringen, wobei sie jedoch gewissen im genannten Gesetz definierten Einschränkungen unterliegen. Für gerichtliche oder behördliche Zustellungen an Parteienvertreter solcher Art ist ein inländischer Zustellungsbevollmächtigter namhaft zu machen (§ 6 EIRAG).

Für die Qualifikation einer Leistung als Dienstleistung iS der genannten Bestimmung ist insbesondere ausschlaggebend, dass diese nicht dauerhaft und kontinuierlich, sondern nur vorübergehend erbracht wird. Ob eine Tätigkeit nur vorübergehend ausgeübt wird, ist im jeweiligen Einzelfall unter Berücksichtigung der jeweiligen Dauer, der Häufigkeit, der regelmäßigen Wiederkehr und der Kontinuität zu beurteilen (*Bettina Nunner-Krautgasser/ Thomas Gruber* in *Zak* 2012, 207). Der Umstand, dass sich der Dienstleistungserbringer in dem Staat, in dem die Dienstleistung erbracht wird, einer bestimmten Infrastruktur, etwa eines Büros, einer Praxis oder einer Kanzlei, bedient, schließt nach C-55/94, *Gebhard/ Consiglio dell'ordine degli avvocati e procuratori di Milano*, nicht aus, dass die Tätigkeit nur vorübergehend ausgeübt wird und daher als Dienstleistung qualifiziert werden kann. Diese Infrastruktur muss nach der genannten Entscheidung allerdings für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich sein. Dieselben Maßstäbe gelten auch bei der Beurteilung der Tätigkeit von ausländischen Steuerberatern (Wirtschaftstreuhändern) in Österreich.

Aufgrund der dargelegten Umstände vermag das Gericht die von der belangten Behörde vertretenen Auffassung nicht zu teilen, wonach die deutsche Parteienvertretung, insbesondere RA Dr. RA1., nicht nur vorübergehend in Österreich tätig gewesen wäre. Das Vorbringen der belangten Behörde, wonach der Umstand, dass die Rechtsanwalts- und Steuerberatungskanzlei RA1. & Partner innerhalb eines Zeitraumes von 8 Jahren insgesamt acht Vertretungen vor dem Verwaltungsgerichtshof übernommen habe, erweist sich für die Annahme einer dauerhaften Tätigkeit in Österreich als ebenso wenig geeignet wie die weiteren 39 vornehmlich vor dem UFS geführten Rechtsvertretungen.

Im selben Lichte sieht das Gericht auch die Replik Drs. RA1., wonach dieser innerhalb eines Zeitraumes von 17 Jahren (2000 bis 2016) insgesamt ca. 56 Mandate in Österreich übernommen haben soll.

Das Kriterium einer „nicht nur vorübergehenden Tätigkeit“ allein an der Anzahl der Causen festzumachen, in welchen die Partnergesellschaft als Vertreterin in Erscheinung tritt, reicht nach Auffassung des Gerichtes nicht aus, um einen diesbezüglichen Verfahrensausschluss zu erwirken. Bei der Kriterienbeurteilung ist nicht zuletzt auch die Größe dieser Kanzlei – am Geschäftspapier scheinen vier Rechtsanwälte als Partner auf – zu berücksichtigen. Geht man davon aus, dass die besagte Kanzlei innerhalb von 8 Jahren tatsächlich an 47 Causen als Vertreterin mitgewirkt hat, so würde dies durchschnittlich 5,8 Fälle per anno (d.h. 1,45 Fälle je Rechtsanwalt) ergeben. Legt man die Angaben des Antragsgegner Dr. RA1. zugrunde, so hätte dieser in den letzten 17 Jahren durchschnittlich zwischen drei und vier Mandate per anno übernommen. Für eine auf Zollrecht spezialisierte Kanzlei, welche naturgemäß mit Sachverhalten, die einen internationalen Bezug aufweisen, zu tun hat, kann allein bei der vorliegenden Anzahl an übernommenen Mandaten, insbesondere auch im Blickwinkel des Umstandes, dass in Österreich keine Repräsentanz dieser Kanzlei unterhalten werde, nicht von einer „nicht nur vorübergehenden Tätigkeit“ gesprochen werden. Die für eine als dauerhaft anzusehende Tätigkeit erforderliche Eingliederung der Kanzlei in die österreichische Rechtspflege ist nicht ersichtlich.

Fakt ist zudem, dass die Antragsgegnerin auch in den beiden der gegenständlichen Sache vorgelagerten zollrechtlichen Verfahren vor dem BFG Gz RV/222.. (Erkenntnis vom 09.11.2015) und RV/333. (Erkenntnis vom 03.11.2016) als Rechtsvertreterin der Bf in Erscheinung getreten ist. Aufgrund der zweifellos gegebenen engen Verflechtung von zoll- und umsatzsteuerrechtlicher Thematik wäre die Abberufung eines mit der Sache vertrauten Parteienvertreters in der gegebenen Situation kurz vor Abführung der mündlichen Verhandlung auch unter diesem Aspekt sachlich nicht gerechtfertigt.

Der Antrag der belangten Behörde auf Ausschluss des Parteienvertreters Dr. RA1. wird demnach als unbegründet abgewiesen (verfahrensleitender Beschluss).

2. Zum materiell-rechtlichen Aspekt der Beschwerde

Streit besteht zwischen den Verfahrensparteien über die Frage, ob die Bf im Streitzeitraum die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht über die importierten Gegenstände (Cargogut) erlangt hatte und diese somit als für ihr Unternehmen eingeführt gelten.

Vorweg hält der erkennende Senat fest, dass die Frage im Zusammenhang mit der Verfügungsmacht im Blickwinkel des § 12 Abs. 1 Z 2 lit a und lit b UStG 1994 nach denselben Kriterien bzw. Maßstäben zu beurteilen ist, wie diese im Lichte des § 3 Abs. 1 UStG 1994 bzw. § 26 Abs. 3 Z 2 2. TB leg.cit. zu erfolgen hat. Der diesbezüglich gebotene Gleichklang ergibt sich bereits durch die gegebene Verschränkung des Umsatzsteuerrechtes nach innerstaatlichem Recht als auch vor dem Hintergrund gemeinschaftsrechtlicher Grundsätze.

Die belangte Behörde führt zusammenfassend dazu aus, dass aufgrund der vertraglichen Konstruktion die Bf keine Kaufs- und Verkaufsgeschäfte im herkömmlichen Sinne betreiben würde, sondern vielmehr Geschäfte, deren Verlauf durch vertragliche Kautelen von vornherein mit keinem Unternehmerrisiko behaftet seien. Im Wesentlichen dienten diese Geschäfte nur dazu, um Waren von Übersee (China) problemlos in das Gemeinschaftsgebiet zu verbringen und dort im freien Verkehr an diverse von vornherein festgelegte Abnehmer zu einem vom jeweiligen CL festgelegten Preis zu veräußern. Aufgrund der vorliegenden Gegebenheiten handle es sich hierbei um keine Lieferung, sondern vielmehr um eine sonstige Leistung. Im Lichte der gebotenen wirtschaftlichen Sichtweise würden die Elemente einer Leistung gegenüber jenen einer Lieferung prävalieren.

Dem hält die Bf entgegen, dass die Modalitäten in der Abwicklung der Geschäfte einzig und alleine aus dem Grunde gewählt worden seien, um das Finanzierungsrisiko auszuschließen. Dass die Bf ab Übernahme der Fracht in K – aus rechtlicher und wirtschaftlicher Sicht betrachtet – Eigentümerin der Gegenstände geworden sei, manifestiere sich bereits im Umstand, dass sie in den zugrundeliegenden Konnossements (B/L) als Eigentümerin der Container und damit als Übernahmeberechtigte aufscheine. Das B/L repräsentiere ein Wertpapier des Seehandels, welches als Traditionspapier den jeweiligen Inhaber als Eigentümer und Verfügungsberechtigten der darin angeführten Waren ausweise. Die rechtliche Konstruktion der hier vorliegenden Handelstätigkeit sei zwar unüblich, aber keineswegs geeignet, die Verfügungsberechtigung über die importierten Gegenstände zu versagen. Im Übrigen habe man sich vor Beginn der Geschäftstätigkeit bei der zuständigen Fachreferentin des Finanzamtes erkundigt, welche die gewählte Geschäftspraktik zwar als unüblich angesehen, sonst allerdings keine Bedenken dagegen geäußert habe. Allerdings habe diese die Unverbindlichkeit ihrer Auskunft ausdrücklich festgehalten.

In rechtlicher Hinsicht ist zur vorliegenden Thematik festzuhalten:

Die Bestimmung des **§ 26 Abs. 3 UStG 1994** idF BGBl I Nr. 34/2010 ordnet in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuer Folgendes an:

"1. Für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer sind die Zollämter zuständig.

2. Abweichend davon sind für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen die Finanzämter zuständig:

- Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) entstanden und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung,*
- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt und*
- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht."*

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 idF BGBl I Nr. 112/2012 kann der Unternehmer die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 in der angeführten Fassung kann der Unternehmer in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Der Unternehmer kann demnach nur jene EUSt abziehen, die für Gegenstände entrichtet worden ist bzw. geschuldet wird, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind.

Abzugsberechtigt ist somit nicht derjenige, der die EUSt nach zollrechtlichen Vorschriften schuldet, sondern der Unternehmer, für dessen Unternehmen der Gegenstand bestimmt ist. Nach *Widmann* (in *Plückebaum/Malitzky*, Umsatzsteuergesetz, § 15, Rz 220f) muss der eingeführte Gegenstand im Unternehmen des Abzugsberechtigten entweder zum Gebrauch, zum Verbrauch oder zum Verkauf bestimmt sein. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der Unternehmer bei der Einfuhr die **Verfügungsmacht über den Gegenstand im umsatzsteuerlichen Sinn** besitzt (VwGH 25.9.1978, 856/78; vgl. *Apfelthaler/Bramer Dorfer*, SWK 2003, S 553). Personen, die bei der Einfuhr lediglich mitwirken, ohne die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht zu besitzen (Spediteure, Frachtführer, Handelsvertreter), sind daher nicht vorsteuerabzugsberechtigt, und zwar auch dann nicht, wenn diese Schuldner der EUSt sein sollten (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 224).

Die **Verschaffung der Verfügungsmacht** besteht darin, dass der Lieferer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über den Gegenstand der Lieferung zu verfügen (VwGH 3.7.1980, 1289/77, 1683/80). Verfügungsmacht bedeutet die wirtschaftliche Dispositionsfähigkeit über einen Gegenstand. Auch ein Treuhänder bzw. Strohmann, der im eigenen Namen fremde Gegenstände liefert, vermag Verfügungsmacht zu verschaffen (vgl. BFH 28.1.1999, BStBl II 628). Die Verschaffung der Verfügungsmacht setzt jedoch die einvernehmliche und endgültige **Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag** des Gegenstandes voraus.

Demnach enthält die Verschaffung der Verfügungsmacht ein objektives und ein subjektives Element. Zum einen muss die Substanz des Gegenstandes wirtschaftlich vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergehen (objektiver Aspekt), zum anderen muss die Übertragung der wirtschaftlichen Substanz des Gegenstandes nach dem Willen des Leistenden und des Leistungsempfängers endgültig erfolgen (subjektives Element; vgl. *Plückebaum/Malitzky/Widmann*, UStG¹⁰, § 3 Tz 131; BFH 9.2.2006, V R 22/03).

Die wirtschaftliche Substanz wird übertragen, wenn der Abnehmer in die Lage versetzt wird, **eigentümerähnlich** über den Gegenstand **zu disponieren**. Dies bedeutet, der Leistungsempfänger muss in der Lage sein, den gelieferten Gegenstand zu veräußern, zu verbrauchen, zu nutzen oder auch etwa zu belasten (vgl. VwGH 3.7.1980, 1289/77;

17.11.2004, 2000/14/0180). Die tatsächliche Disposition über den Gegenstand ist dabei ebenso wenig erforderlich, wie dessen tatsächliche Verwendung oder Gebrauch.

Bei der Zuwendung der wirtschaftlichen Substanz handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang, der dann vollendet ist, wenn der Leistungsempfänger über den gelieferten Gegenstand faktisch verfügen kann. Auf welcher rechtlichen Grundlage dies basiert, ist unerheblich. Es reicht somit aus, dass dem Leistungsempfänger die faktische Verfügungsbefähigung über den Gegenstand eingeräumt wird; ein wie auch immer geartetes Recht dazu, also eine Verfügungsberechtigung (bspw. durch Übertragung des Eigentums), ist nicht erforderlich (*Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON, § 3, Rz 23). Entscheidend ist, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden (im Gegensatz etwa zur Pacht).

Verfügungsmacht ist als eigenständiger unionsrechtlicher Begriff zu verstehen (*Melhardt/Tumpel*, UStG Kommentar, § 3 Tz 48). Eine Lieferung eines Gegenstandes liegt auch dann vor, wenn zwar die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, erfolgt, das rechtliche Eigentum am Gegenstand allerdings nicht übertragen wird (EuGH 8.2.1990, „*Shipping and Forward Enterprise Safe*“, 320/88). Die Formulierung „Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“ bezieht sich daher nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie Eigentümerin (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0098). Diese eigenständige von der Begrifflichkeit des rechtlichen Eigentums abgekoppelte Definition ist insbesondere vor dem Hintergrund der MwStSyst-RL erforderlich, um so das Ziel, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf eine einheitliche Definition der steuerbaren Umsätze zu gründen, nicht zu gefährden (EuGH 8.2.1990, „*Shipping and Forward Enterprise Safe*“).

Ob der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf ausgerichtet ist dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden, ist anhand der **geschlossenen Vereinbarungen** und deren **tatsächliche Durchführung** zu prüfen (VwGH 18.7.2001, 99/13/0176). Entscheidend ist dabei das **Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles**. Neben der konkreten Vertragslage ist auch die Interessenslage der Beteiligten zu berücksichtigen. Erforderlich ist, wie eingangs ausgeführt, neben dem Übergang der wirtschaftliche Substanz vom Leistenden zum Leistungsempfänger, dass dies von den Beteiligten auch endgültig so gewollt ist und diesbezüglich zwischen den Beteiligten Konsens besteht (bspw. VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095). Das wirtschaftliche Wollen der Beteiligten muss demnach auf eine Lieferung ausgerichtet sein (*Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zur MwSt, § 3 Tz 38).

Grundsätzlich ist es Sache des nationalen Gerichtes im Einzelfall festzustellen, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übertragen worden ist (EuGH 8.2.1990, *Shipping and Forward Enterprise Safe*, 320/88).

Die Verschaffung der Verfügungsmacht wird in der Praxis häufig mit der (privatrechtlichen) Eigentumsübertragung zusammenfallen. Fällt die Verschaffung der Verfügungsmacht mit der Eigentumsübertragung zusammen, ist bedeutsam, auf welche Art und Weise der zivilrechtliche Eigentumsübergang stattfindet. Bei beweglichen Sachen erfolgt er durch körperliche Übergabe (§ 426 ABGB), durch Zeichen (wenn eine Übergabe untnlich ist, wie bspw. bei einem Warenlager), durch Erklärung (Besitzkonstitut, Besitzauflassung) oder durch Übergabe eines handelsrechtlichen Traditionspapieres (Konnossement, Lagerschein).

Wird eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen, der weder wusste noch wissen musste, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, verliert diese auch trotz zivilrechtlicher Nichtigkeit des zugrundeliegenden Kaufvertrages wegen Verstoßes solcher Verträge gegen die öffentliche Ordnung nicht ihren Charakter als Lieferung (EuGH 6.7.2006, *Kittel*, C-439/04).

Nun gibt es Leistungen, die sowohl Elemente einer **Lieferung** als auch solche einer **sonstigen Leistung** beinhalten. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Lieferung oder aber eine sonstige Leistung vorliegt, kommt es darauf an, ob die Leistung nach ihrer überwiegenden wirtschaftlichen Bedeutung als Erwerb eines Gegenstandes oder als ein Tun, Dulden oder Unterlassen anzusehen ist. Dieses Überwiegen ist anhand der **Verkehrsauffassung und der Absicht der Parteien** zu erforschen bzw. ermitteln (VwGH 14.3.1980, 2045/79). Entscheidungswesentlich dabei ist, ob nach den Intentionen der Vertragspartner, nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges und nach der Verkehrsauffassung die Elemente einer sonstigen Leistung oder die Übertragung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand im Vordergrund stehen (*Scheiner/Kalacny/Caganek*, Kommentar zum MwStG, § 3 Abs. 1 Tz 9). Wird keine Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft, so liegt grundsätzlich keine Lieferung vor. Wird die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft und macht gerade diese Verschaffung den spezifischen wirtschaftlichen Gehalt dieses Vorganges aus, so ist die Annahme einer Lieferung gerechtfertigt (*Scheiner/Kalacny/Caganek*, aaO.). Gemäß dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ist eine Aufspaltung in einen Lieferanteil und einen Leistungsanteil nicht statthaft.

Das Gericht hatte die Frage zu beurteilen, ob gegenständlich die von Seiten der Bf und ihrer Vertragspartner gesetzten Vorgänge als eine Lieferung (welche mit der Verschaffung der Verfügungsmacht über die gelieferten Gegenstände einhergeht) zu qualifizieren ist oder aber, ob jene Kriterien, die als „sonstige Leistung“ gelten, von ihrem Gehalt her überwiegen und demnach die Tätigkeit der Bf insgesamt als "sonstige Leistung" einzustufen ist.

Aus den vorliegenden Rahmenverträgen („business contracts“) zwischen den CL und der Bf lässt sich die Schlussfolgerung ziehen, dass der Wille der Vertragsparteien primär darauf ausgerichtet war, die im Seeweg gelieferten Waren (Container) mit Ausfolgung derselben in K in das Eigentum der Bf (Käuferin) zu übertragen („Party A [Anm: Bf] is the buyer of Cargo – selling on the other customers in EU as per sales

contract of each container“). Durch die erfolgte körperliche Übergabe der Waren an den jeweiligen von der Bf beauftragten Frachtführer (als ihr Vertreter) wurde der Bf auch die Verfügungsmacht über die Container bzw. die sich in den Containern befindlichen Handelswaren eingeräumt. Die Lieferung der zum Verkauf an diverse Firmen in der EU bestimmten Waren stellte somit aus Sicht der Vertragsparteien CL und Bf eine Grundvoraussetzung dafür dar, dass die ab Übernahme der Container in K seitens der Bf erbrachten sonstigen Leistungen, nämlich die Beförderung der Handelsgüter nach Ü, die Anmeldung für die Verzollung sowie die Weiterbeförderung der Waren an ihre Kunden in Italien und sonstigen Staaten der EU überhaupt zustande gekommen sind. Mit anderen Worten: Die Lieferung der Container und deren Übernahme in den Besitz und das Eigentum der Bf stellte für die Vertragsparteien eine Art „conditio sine qua non“ für den weiteren Verlauf der Geschehnisse dar.

Die von der belangten Behörde, insbesondere in ihrem Schriftsatz vom 30.12.2016 geführten Argumentation, wonach die „business contracts“ darauf ausgerichtet gewesen seien, eine möglichst reibungslose Einfuhr und Weiterleitung der Waren an die Endabnehmer sicher zu stellen und deshalb damit zusammenhängende Abläufe entsprechend gestaltet worden seien, weshalb insgesamt keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung vorliege, vermochte der erkennende Senat in dieser Form nicht zu teilen. Außer Zweifel steht für das Gericht, dass das aufgrund der Rahmenverträge zwischen den CL und der Bf bestehende Rechtsverhältnis auf die Lieferung von Waren ausgerichtet war, die ab Übergabe in K in die Verfügungsmacht der Käuferin (Bf) gelangen sollten. Dass die gelieferten und damit in die unternehmerische Sphäre der Bf gelangten Waren zur Weiterveräußerung an Endkunden ua. in Italien, Ungarn, etc. bestimmt waren, erweist sich in Bezug auf die Erlangung der Verfügungsmacht über die Güter durch die Bf nicht nur als unschädlich, sondern als geradezu unabdingbar.

Es ist zutreffend, dass die in den Rahmenverträgen (Business/buying contract) der Bf und ihrer europäischen Kunden enthaltenen Vertragsbedingungen, wonach etwa die Endkunden den Kaufpreis nicht an ihre Vertragspartnerin (Bf), sondern direkt an die CL innerhalb von 90 Tagen nach Lieferung zu bezahlen hätten, etwaige Gewährleistungsansprüche direkt gegenüber den jeweiligen chinesischen Erzeugern geltend zu machen hätten sowie sich ergebende Zahlungsschwierigkeiten oder -ausfälle von Endkunden zu Lasten der CL gehen würden, Vertragskautelen repräsentieren, die wohl kaum in Handelsgeschäften dieser Art zu finden sind. Die Abwälzung von Preis- und Gewährleistungsrisiko auf den jeweiligen Erzeuger (CL) schränkt zweifellos das Unternehmerrisiko der Bf beträchtlich ein. Nichtsdestotrotz vermögen diese vertraglich ausbedungenen Bestimmungen nach Auffassung des Gerichtes nicht darüber hinwegzutäuschen, dass der Hauptinhalt der mit den CL abgeschlossenen Rahmenverträgen aus Sicht beider Vertragsteile die Lieferung von Containerware darstellt. Im Falle des Auftretens von Leistungsstörungen in der Abwicklung der Kaufgeschäfte zwischen CL und der Bf wäre es an der Bf - und nicht an deren Kunden in Italien,

Ungarn, etc. – gelegen, tätig zu werden und entsprechende Schritte (Rügen, gerichtliche Geltendmachung von Ansprüchen auf Erfüllung, etc.) zu setzen.

Fakt ist, dass zwischen den CL und der Bf gesonderte Rahmen- und Einzelverträge abgeschlossen wurden. Ebenso schloss die Bf mit ihren Kunden in der EU eigene Rahmen- (business/buying contracts) und Einzelverträge ab. Keine gesonderten auf die Erbringung von Leistungen bzw. Lieferungen gerichtete vertragliche Beziehungen bestanden (laut unwidersprochen gebliebener Angabe der Bf) zwischen den CL und den Kunden der Bf (europäische Endkunden). Wenngleich die vorliegenden Rahmenverträge - je nachdem, ob aus der Perspektive des jeweiligen CL oder aus der eines (europäischen) Endkunden gesehen - Elemente aus Verträgen zu Gunsten bzw. zu Lasten Dritter enthalten, so ergibt sich eine unmittelbare Berechtigung und Verpflichtung ex contractu nur zwischen den jeweiligen Vertragsparteien (CL-Bf; Bf-Endkunden). Die Bf hatte sich aufgrund der vorliegenden Vertragslage in einer Position befunden, die es ihr nach (körperlicher) Übernahme der Waren in K erlaubt hätte, den (weiteren) Beförderungsvorgang nach Verzollung nicht nur zu stoppen, sondern in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht mit den übernommenen Handelsgütern zu schalten und walten wie eine Eigentümerin. Zwischen den CL und den Kunden der Bf in Italien (und den übrigen Staaten der EU) wurden, wie ausgeführt, keinerlei Vereinbarungen (Kaufverträge oder sonstige die Geschäftsbeziehungen zueinander bzw. zur Bf regelnde Vereinbarungen) abgeschlossen. Demzufolge gab es zwischen den CL und den Endkunden auch keine unmittelbaren wechselseitigen Rechtsbeziehungen bzw. Verpflichtungen, die etwa zu Lasten der Bf gegangen wären. Aus diesem Blickwinkel heraus betrachtet, war die Bf in ihrer Dispositionsfreiheit in Bezug auf die in ihrem Namen bestellten bzw. erworbenen und in K übernommenen Handelsgüter ihren Lieferanten (CL) gegenüber auch nicht eingeschränkt bzw. verpflichtet.

Die Bf hatte im Verfahren glaubhaft betont, dass sie die bestellte Ware ab Übernahme ohne Zustimmung der CL auch an Dritte rechtswirksam veräußern hätte können und dies in einem Fall („R“) auch so gemacht habe. Durch die Inbesitznahme der Ware und der damit verbundenen Verschaffung der Verfügungsmacht über dieselbe (damit einher geht gegenständlich mangels Setzung von Eigentumsvorbehalten auch die Übertragung in das zivilrechtliche Eigentum an die Bf) wäre eine Weiterveräußerung an Unternehmen, die keine vorhergehende Bestellung bei der Bf (bzw. deren Agenten) getätigt hätten bzw. mit dieser bislang in keiner Geschäftsbeziehung gestanden wären, nicht nur faktisch möglich, sondern auch rechtlich zulässig gewesen. Dritte hätten sonach von der Bf rechtswirksam erwerben können. Etwaig bestehenden Sondervorschriften bzw. gesetzliche Einschränkungen in Bezug auf den Eigentumserwerb (vgl. etwa § 367 UGB) wären für dritte Erwerber nicht zum Tragen gekommen, da diese nicht von einem Nichtberechtigten erworben hätten. Abgesehen davon kommt es im Rahmen der umsatzsteuerlichen Betrachtung des Begriffes der Lieferung ("Verschaffung von Verfügungsmacht") als tatsächlicher Vorgang gar nicht darauf an, ob ein Verkäufer selbst überhaupt in der Lage ist, Eigentum zu verschaffen (vgl. *Bürgler*, aaO, Tz 26).

Dass die Veräußerung von Waren, die etwa von einem italienischen Endkunden bestellt wurden, an Dritte durch den sich daraus möglicherweise ergebenden Lieferverzug (die Bf wäre in einem derartigen Fall wohl dazu verhalten gewesen, die veräußerten Waren bei dem CL nachzubestellen oder anderweitig Ersatz zu beschaffen) eine Schadenersatzpflicht der Bf auslösen bzw. nach sich ziehen könnte, liegt auf der Hand. Ebenso offenkundig ist die Gefahr einer sich daraus ergebenden Störung in den Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf und ihren Endkunden, sollte diese nicht in der Lage sein, zeitgerecht adäquaten Ersatz zu beschaffen. All diese Rechtsfolgen haben allerdings keinen Einfluss auf die Tatsache, dass der Bf die Möglichkeit offen stand, ab Übernahme der Handelsgüter (Containerware) eine rechtsgültige Veräußerung derselben im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an Dritte vorzunehmen, die nicht Besteller der Güter waren.

Der Umstand, dass die Warenbestellungen der (italienischen bzw. europäischen) Endkunden großteils über den Agenten der Bf (Firma L) abgewickelt wurden - zum Teil erfolgten die Warenbestellungen von Seiten der Endkunden auch direkt bei den CL - steht der (rechtlich und faktisch) vorhandenen Dispositionsmöglichkeit der Bf in Bezug auf die gelieferten Gegenstände nicht entgegen. Selbst wenn die Bf. nur mittelbar in den Bestellvorgang eingebunden gewesen war, so gelten sämtliche Bestellungen ihrer Kunden, und zwar gleichgültig, ob deren Order an die Firma L erging oder direkt an die jeweiligen CL gerichtet war, als Bestellungen der Bf. Eine diametrale Sichtweise lassen die vorhandenen Rahmenverträge nicht zu.

Dass die vorliegende Vertragskonstruktion in Verbindung mit den tatsächlichen Abläufen darauf ausgerichtet war, der Bf die Verfügungsmacht über das Frachtgut zu verschaffen, manifestiert sich auch in der Verwendung von handelsrechtlichen Traditionspapieren (Konnossement in Form von B/L bzw. Seawaybill). Ein Konnossement (B/L) ist eine Urkunde des Seefrachtrechts. Darin erklärt der Verfrachter, bestimmte Güter vom Ablader empfangen zu haben, und verpflichtet sich, sie im Lösungshafen dem in der Urkunde bezeichneten Empfänger oder dessen Order auszuhändigen (*Schuhmacher in Straube/Ratka/Rauter, UGB I⁴ § 363 Kommentare zum Seehandelsrecht*).

Durch das Konnossement - dieses gilt als handelsrechtliches Wertpapier - wird der Herausgabeanspruch des jeweiligen Inhabers gegenüber der Reederei in Bezug auf das Handelsgut verdinglicht. Zur Auslieferung eines beförderten Gutes an den legitimierten Inhaber, verkörpert dieses Traditionspapier derart das verbrieftes Gut, dass die Übereignung des Papiers die Übereignung des Gutes bewirkt (sog. „Traditionswirkung“). Die Übergabe des (durch Indossament übertragbaren) Konnossements wirkt sachenrechtlich wie die Übergabe des Gutes selbst.

Aufgrund der hier vorliegenden Vertragslage in Verbindung mit den tatsächlichen Abläufen geht der erkennende Senat davon aus, dass im Lösungshafen K, und zwar im Zeitpunkt der nach Ausfolgung der B/L durch (Sub-)Vertreter der Bf an die jeweilige Reederei erfolgten körperlichen Übergabe der Containerware, der Bf die Verfügungsmacht an den Waren verschafft wurde. Nach Auffassung des Gerichtes wurde der Bf nicht die

bloße tatsächliche (faktische) Verfügungsmacht eingeräumt, sondern wurde diese auch in rechtlicher Hinsicht in die Position versetzt, mit den übernommenen Gegenständen wie eine Eigentümerin zu verfügen und diese entsprechend für ihr Handelsgeschäft zu verwenden. Das Gericht teilt nicht die Argumentation der belangten Behörde, wonach der Modus der Eigentumsübertragung nur vorgeschoben worden sei, um die steuerliche Beurteilung des gesamten Vorganges als Lieferung darzustellen und - entsprechend dem Geschäftsmodell - den wahren wirtschaftlichen Gehalt (Vorliegen einer sonstigen Leistung) zu kaschieren, weshalb diesem im Rahmen der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung kein entsprechender Stellenwert zukommen dürfe. Dass im gegenständlichen Fall der Tatbestand des § 22 BAO erfüllt wäre und ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes zu einer Umgehung oder Minderung der Abgabepflicht geführt hätte, behauptet nicht einmal die belangte Behörde. Derartiges ist im gegenständlichen Fall auch im Rahmen der verwaltungsgerichtlichen Prüfung nicht erkennbar.

Der VwGH befasste sich in seinem Erkenntnis vom 24.03.2015, 2013/15/0238, mit der Frage, wann denn die als Vorsteuer geltend gemachte EUSt abzugsfähig ist bzw. die eingeführten Gegenstände als für das Unternehmen eingeführt gelten. In seiner Sentenz führte der Gerichtshof dazu aus, für die Beurteilung dieser Frage sei entscheidend, ob die eingeführten Gegenstände in einem **direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit bestimmten Auslandsumsätze** der Bf oder zumindest mit der **gesamten unternehmerischen Tätigkeit** der Bf stehen. Es genüge demnach nicht, dass ein Spediteur – dieser trat im gegenständlichen Verfahren als Bf auf - an der Einfuhr lediglich beteiligt sei. Damit dieser zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre, hätten die betreffenden Waren vielmehr für **sein Unternehmen** oder für die **Zwecke seiner besteuerten Umsätze** eingeführt werden und somit als Kostenfaktor in seinen allgemeinen Aufwendungen eingehen müssen (in diesem Sinne auch *Ruppe/Achaz*, UStG 4, § 12 Tz 223 ff).

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die CL über ihre an die Bf erbrachten Leistungen (Containerlieferungen) an die Bf fakturiert hatten. Die Bf selbst wiederum fakturierte den Verkauf der Container an ihre jeweiligen Kunden in der Europäischen Union. Aus den vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen der Bf für 2013 und 2014 ergibt sich - entsprechend den vorhandenen Eingangsrechnungen (der Betriebsprüfer hatte im Zuge der Außenprüfung keinerlei formelle Mängel im Rechenwerk feststellen können) - dass die von Seiten der CL gelieferten Waren in ihrem Rechenwerk als Aufwand verbucht wurden; ebenso erfolgte die Verbuchung des Verkaufes dieser Handelswaren als Ertrags- bzw. Erlösbuchung. Sowohl die Kauf- als auch die Verkaufsvorgänge fanden damit unzweifelhaft Eingang im Rechenwerk der Bf. Die erworbenen Waren gelten somit als für das Unternehmen der Bf bzw. für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze eingeführt; diesen kommt somit (dem Grund nach) auch Kostencharakter zu.

Dass die Eingangs- und Ausgangsfakturen in Bezug auf den darin ausgewiesenen Rechnungsbetrag identisch waren, ergibt sich aus der vorliegenden

Geschäftskonstruktion, wonach der Gewinn der Bf pauschal je Container bemessen wurde und damit bereits in dem von Seiten der CL festgelegten Verkaufspreis enthalten (eingepreist) war.

Die Festlegung einer Gewinnmarge in der vorliegenden Art mag für Geschäfte dieser Art untypisch sein. Üblicherweise generiert sich der Gewinn bei einem Handelsunternehmen durch den Verkaufsaufschlag (Rohgewinnaufschlag). Nicht außer Acht gelassen werden darf, dass auch in diesem Fall für die Bf ein gewisses Unternehmerrisiko (Gewinnrisiko) bestanden hatte, welches sich einerseits aus der Anzahl der verkauften Container, andererseits aus jenen mit der Frachtklausel "CIF" eingegangen Verträgen - diesfalls erfolgte keine Direktzahlung von Frachtkosten, Zöllen und Gewinnmarge der Endkunden an die CL - ergab.

Der Umstand, dass der Verkaufspreis von den CL vorgegeben und das Geschäftsmodell als solches für alle Beteiligten transparent war, erweist sich für die Beurteilung des Falles im Gesichtswinkel der umsatzsteuerlichen Verfügungsmacht als unschädlich. Nach Auffassung des erkennenden Senates darf es keinen Unterschied machen, ob der Unternehmer seinen Gewinn in klassischer Form durch einen Rohaufschlag zu lukrieren vermag oder aber etwa in Form einer provisionsähnlichen Zahlung. Die Gründe, welche letztlich für den diesbezüglich vereinbarten Weg ausschlaggebend gewesen waren, vermochte die Bf glaubhaft darzulegen. Das Vorbringen, wonach bei den gelieferten Waren (Taschen, Schuhe, diverse Lederartikel, etc.) eine Berechnung der Marge anhand der Stückzahl aufgrund des geringen Warenwertes einen hohen administrativen Aufwand erforderlich gemacht hätte und damit unwirtschaftlich gewesen wäre, erweist sich als schlüssig und nachvollziehbar. Das Festmachen des Gewinnes bzw. der Verkaufsprovision am durchschnittlichen Containerwert ist nach Auffassung des erkennenden Senates jedenfalls kein Indiz dafür, welches die Qualifikation der in die unternehmerische Sphäre der Bf gelangten Handelswaren als Lieferung in Frage stellen würde.

Tatsache ist, dass die von der Bf importierte Containerware in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit ihren Auslandsumsätze stehen. Diesbezüglich agierte die Bf entsprechend einer in der Import-Export-Branche tätigen Unternehmerin.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall die Tätigkeit der Bf - insgesamt betrachtet - aus Elementen einer Lieferung und solchen einer sonstigen Leistung (Vorbereitung und Begleitung im Zollverfahren, Transport der Waren, etc.) bestand. Die von der Bf ausbedungenen – für ein Handelsgewerbe in der hier vorliegenden Art unüblichen bzw. untypischen – Vertragskautelen stellen nach Auffassung des erkennenden Senates keine so schwerwiegende Einschränkung dar, dass die zwischen den CL und der Bf abgeschlossene Kaufgeschäfte als solche in Frage stünden bzw. als Liefergeschäfte von Elementen der nachfolgenden sonstigen Leistung überdeckt und demnach in den Hintergrund treten würden.

Dies ergibt sich sowohl bei Anstellung einer auf das Vertragsverhältnis zwischen den CL und der Bf isolierten Betrachtung, als auch bei einer solchen, welche die Rahmenverträge zwischen der Bf und ihren europäischen Endkunden miteinschließt. Nach der gegebenen Vertragslage war die Intention der Vertragsparteien CL und Bf auf die Lieferung bzw. den Import von Containerware ausgerichtet; dieselbe Absicht, nämlich die Lieferung von Handelswaren und der Erwerb derselben lag dem Vertragsverhältnis zwischen der Bf und ihren europäischen Endkunden zugrunde.

Dass die Bestellung der Waren – wie etwa in dem zwischen der Bf als Verkäuferin („seller“) einerseits und der Firma Anna Bags aus Firenze als Käuferin andererseits vom 20.2.2013 vereinbart - über den Agenten der Bf., Herrn Np von der Firma L, erfolgte, erweist sich für Beurteilung des Vorganges als Lieferung als ebenso wenig schädlich, wie die Vereinbarung der Direktzahlung der Endkunden an die chinesischen Fabrikanten (CL). Offenkundig ist, dass durch den hier vorliegenden Zahlungsmodus (Direktzahlung), welcher allerdings laut Beschwerdevorbringen nur im Falle der Lieferkondition „DDP“, nicht jedoch bei Vorliegen der Frachtklausel „CIF“ in voller Ausprägung zum Tragen gekommen sei, sich lediglich die Zahlungswege verkürzt hatten. Auf das eingetretene wirtschaftliche Ergebnis hatte diese Zahlungsweise jedenfalls keinen Einfluss.

Richtig ist, dass durch vertraglich vereinbarten Vorbehalte das unternehmerische Risiko der Bf minimiert wurde, hatte diese weder Preisgefahr noch Gefahr einer Haftungsinanspruchnahme im Gewährleistungsfall zu tragen. Allerdings bestand ein Unternehmerrisiko durch die Tragung der Gefahr des zufälligen Untergangs der Waren ab Übernahme bis hin zur Lieferung an den Endkunden. Der Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs hat in Bezug auf die Verfügungsmacht zumindest indiziellen Charakter (VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095). Die Bf hatte sich durch den Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung vor Unwägbarkeiten dieser Art abgesichert.

In ihrer Eingabe vom 06.02.2017 führte die Bf exemplarisch (Fall B) aus, dass sie im Schadensfall (ggst erfolgte der Untergang der Waren infolge des Diebstahls eines LKW in der Nähe von Rom) für die Schadensregulierung aufzukommen und ihren Kunden durch Ausstellung einer Gutschrift schadlos zu halten hatte. Dieses Vorbringen untermauerte die Bf durch entsprechende Urkunden. Ebenso hatte die Bf - und nicht deren Endkunden - einen Nässebeschaden, welcher offenbar im Zuge des Umschlages in K durch die Reederei verursacht wurde, mit der Schadensverursacherin auszutragen und abzuwickeln.

Es entspricht der Faktenlage - dieser Umstand wurde im Beschwerdeverfahren von der Rechts- bzw. steuerlichen Vertretung der Bf mehrfach aufgezeigt - dass die belangte Behörde die durch die Bf erbrachten Warenlieferungen an ihre Kunden in der Europäischen Union als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hatte. Eine derartige Behandlung hätte bei Verneinung der Verfügungsmacht über die importierten Waren konsequenterweise nicht erfolgen dürfen.

All diese Teilauspekte lassen erkennen, dass gegenständlich Importlieferungen vorlagen, welche bewirkt hatten, dass die gelieferten Container in der Verfügungsmacht der Bf

gelangten. Ebenso erbrachte die Bf Warenlieferung an ihre europäischen Kunden. Daran vermögen weder die zwischen den Vertragsteilen CL-Bf und Bf- Endkunden vereinbarten Vertragsbedingungen noch der Umstand, dass im Gesamtgefüge zweifellos Elemente einer sonstigen Leistung enthalten sind, etwas zu ändern. Der Absicht der Parteien kommt nach Auffassung des Senates ein höherer Stellenwert zu, als jener von der belangten Behörde aufgezeigten Indizienlage, welche das Bestehen einer sonstigen Leistung annehmen lässt.

Was die von der Bf relevierte Bindungswirkung der ergangenen zollrechtlichen Erkenntnisse, insbesondere des zuletzt ergangenen Erkenntnis vom 03.11.2016, Gz RV/333., anbelangt, so ist festzuhalten, dass eine Abklärung der diesbezüglich aufgeworfenen Frage in Ansehung des nunmehr ergangenen Erkenntnisses, mit dem die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht der Bf über die importierten Waren bejaht wird (womit diese als für ihr Unternehmen eingeführt gelten), obsolet ist. Grundsätzlich ist aber dazu anzumerken: Es ist davon auszugehen, dass die der Zollbehörde obliegende Auslegung des in § 26 Abs. 3 Z 2 2 UStG 1994 verankerten Begriffes „*für sein Unternehmen eingeführt*“ in Gleichklang zu stehen hat mit der Auslegung des dieselbe Diktion aufweisenden Tatbestandmerkmals des § 12 Abs. 1 Z 2 leg.cit. Eine diametrale Auslegung würde nicht nur der Teleologie des Gesetzes (Verfahrensvereinfachung, Wettbewerbsstärkung) widersprechen (vgl. auch *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG Kommentar, § 26 Tz 18), sondern auch zu erheblichen Rechtsunsicherheiten und damit letztlich zu vom Gesetzgeber nicht gewünschten Ergebnissen führen. Es ist daher Sache der Abgabenbehörden (Zoll- und Finanzämter) für eine akkordierte Auslegung dieser Bestimmung zu sorgen.

Schlussendlich hält das Gericht in Bezug auf die von Seiten des Zollamtes Z Ort2 übermittelten Unterlagen betreffend die Ermittlungsergebnisse der italienischen Finanzbehörden, wonach einige italienische und spanische Firmen mit der Bf keine Geschäftsbeziehungen unterhalten hätten, obgleich diese als Kunden der Bf geführt worden seien, fest: Ein Nachweis darüber, dass die Bf in diverse Umsatzsteuermalversationen in Italien bzw. Spanien verwickelt gewesen wäre, konnte weder von Seiten der Zollbehörde noch von Seiten des Finanzamtes erbracht werden. Da diesbezüglich keinerlei substanzelle Beweise im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung vorliegen, bleiben diese Ergebnisse im Rahmen der rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Falles außer Ansatz.

Aufgrund dieses Erkenntnisses waren die Bescheide betreffend die Festsetzung an Umsatzsteuer für 01 bis 09/2014 ersatzlos aufzuheben.

Ebenso aufzuheben waren die den Festsetzungsbescheiden für 01 und 04/2014 zugrunde liegenden Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO. Die Aufhebung der verfahrensrechtlichen Titelbescheide ergibt sich bereits aus der Tatsache, dass die darauf basierenden Sachbescheide durch dieses Erkenntnis aus dem Rechtsbestand genommen wurden und damit eine Grundvoraussetzung, nämlich die Entscheidungswesentlichkeit der

Verfahrensbescheide, das ist die Eignung der Wiederaufnahmegründe einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, eo ipso nicht mehr gegeben ist.

Was den Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 anbelangt, so war dieser insoweit abzuändern, als dass die vom Bf erklärten Beträge und zwar einschließlich der geltend gemachten EUSt für 2013 in Höhe von 1.404.345,16 Euro in Ansatz zu bringen waren.

Zulässigkeit der Revision

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

Die zu beurteilende Rechtsfrage, ob bei der gegebenen durch die Vertragslage und die faktischen Verhältnisse geschaffenen Sachverhaltskonstellation, der Bf von den CL die Verfügungsmacht über die importierten Handelswaren verschafft wurde und diese damit als für das Unternehmen eingeführt gelten, erfüllt die Zulassungsvoraussetzungen für eine ordentliche Revision.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. März 2017