

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Italien, vertreten durch Christandl Rechtsanwalt GmbH, Elisabethstraße 50B, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. Jänner 2011, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2010, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

### **Entscheidungsgründe:**

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf das Ergebnis von Erhebungen bei inländischen Spediteuren unter Zugrundelegung eines Verkaufspreismittelwertes von 300 Euro/Tonne die steuerpflichtigen Umsätze der in Italien ansässigen Beschwerdeführerin (Bf.) aus Düngemittellieferungen an pauschalierte Landwirte in Österreich gemäß § 184 BAO schätzungsweise ermittelt und den angefochtenen Bescheiden zugrundegelegt.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde hat die bevollmächtigte Vertreterin im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

## **Einwendungen dem Grunde nach:**

Die angefochtenen, nicht begründeten Umsatzsteuerbescheide seien, wie auch die diesbezüglichen Bescheidbegründungen vom 16. Februar 2011, mangels getroffener Feststellungen sowie mangels Vornahme einer Beweismittelwürdigung und einer rechtlichen Subsumtion nichtig.

Gemäß § 37 AVG sei es Aufgabe eines behördlichen Ermittlungsverfahrens den für die Erledigung einer Verwaltungsangelegenheit maßgebenden Sachverhalt festzustellen und den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Der maßgebende Sachverhalt sei somit die Grundlage für die Anordnung von Rechtsfolgen. Gerügt werde im gegebenen Zusammenhang insbesondere, dass das Finanzamt seiner Pflicht zur amtswegigen Wahrheitsermittlung nicht im erforderlichen Umfang nachgekommen sei.

Im Falle eines "lege artis" durchgeführten Ermittlungsverfahrens hätte das Finanzamt entsprechende Erhebungen pflegen müssen und dabei wäre folgender Sachverhalt auf Basis der in weiterer Folge angebotenen Beweismittel festzustellen gewesen:

Die Bf. habe in den Streitjahren 2005 bis 2010 an ihrer Betriebsliegenschaft in M (bzw. anderen Orten in Italien) Düngemittel zum Abtransport bereitgestellt. Die in A (Kärnten) etablierte AR GmbH habe neben anderen Unternehmen die betreffenden Düngemittel in Österreich gegenüber Landwirten als Endabnehmer beworben. Diese Landwirte hätten die Düngemittel bei der Bf. bestellt und in weiterer Folge von Österreich aus, zusammengeschlossen zu Gruppen oder einzeln, verschiedene Frächter mit dem Transport der Düngemittel von M(bzw. anderen Orten in Italien) nach Österreich beauftragt. Die Landwirte hätten (als Endabnehmer) die von der Bf. nach italienischem Steuerrecht (inklusive Umsatzsteuer) ordnungsgemäß gelegten Rechnungen an sie bezahlt. Die (von den Endabnehmern) beauftragten Frächter hätten die betreffenden Rechnungen direkt an die Endabnehmer gelegt und seien diese von denselben auch bezahlt worden. Die Bf. habe die angefallene Umsatzsteuer in Italien ordnungsgemäß abgeführt. Den einzelnen von der Bf. gelegten Rechnungen liege ein Haftungsausschluss dergestalt zu Grunde "als die Ware auf eigenes Risiko des Empfängers reist" (aus dem Italienischen übersetzt). Die Bf. habe auf die Preispolitik der Frächter keinen Einfluss gehabt.

Ogleich für eine korrekte rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nicht explizit gefordert, hätte das Finanzamt im Falle eines lege artis abgeführten Ermittlungsverfahrens auch feststellen müssen, dass die AR GmbH, die gegenüber der Bf. erbrachten Leistungen ausschließlich auf Provisionsbasis erbracht habe.

Der gefestigten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (exemplarisch sei auf die Entscheidungen zur GZ 2005/15/0003 vom 26.7.2007 sowie zur GZ 2008/15/0181 hinzuweisen) folgend, sei der den Umsatzsteuerbescheiden 2005 bis 2010 zugrunde liegende Sachverhalt in rechtlicher Hinsicht unter § 1 UStG 1994 iVm Art. 1 und 3 des Anhanges zum UStG 1994 zu subsumieren. Die im gegebenen Zusammenhang im

Wesentlichen einzig entscheidungswesentliche (und auch festzustellende) Tatsache gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 sei, ob die betreffenden Düngemittel durch die Endabnehmer oder einen von diesen beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates nach Österreich befördert worden seien. Eine entsprechende Lieferung oder Leistung unterliege bereits dem Gesetzeswortlaut folgend nur der österreichischen Umsatzsteuerpflicht gemäß § 1 UStG 1994, wenn die Beförderung oder die Versendung in Österreich ende. Diese Voraussetzung liege im gegebenen Zusammenhang nicht vor.

Der österreichische Gesetzgeber habe mit Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 den Art. 28b Teil B der 6. EG-RL umgesetzt. Aus dem zu Grunde liegenden Urteil des EuGH vom 2.4.1998, C-296/95, "*EMU*", lasse sich für die Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Beförderung bzw. Versendung durch den Lieferer oder für dessen Rechnung ableiten, dass vorrangig auf die objektive Natur der Vorgänge und nicht auf die ihnen verliehene zivilrechtliche Form abzustellen sei. Auch aus den Begründungserwägungen im Ratsprotokoll und dem Zweck der gesamten Regelung des Art. 28b Teil B der 6. EG-RL sei abzuleiten, dass es entscheidend darauf ankomme, wer im Falle eines Transportes durch einen Dritten zivilrechtlich Schuldner des Dritten geworden sei und es vorrangig darauf ankomme, wer die Transportleistung des Dritten organisiert habe. Aus dem Urteil C-296/95 ergebe sich des Weiteren, dass nicht nur auf den Lieferer als solchen, sondern auch auf die wirtschaftliche Einheit, der er angehöre (etwa Schwestergesellschaft), abzustellen sei.

Den Ausführungen der höchstgerichtlichen Judikatur folgend, liege eine Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 zu unterwerfende Lieferung nur dann vor, wenn der Transport vom Verkäufer organisiert und auch bezahlt werde.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung zu GZ 2008/15/0181 zutreffend ausführe, habe die Abgabenbehörde eindeutig festzustellen, ob die Veranlassung des Transportes dem einzelnen Landwirt bzw. den gebildeten Interessensgruppen zuzuordnen sei. Weiters werde das Finanzamt im gegebenen Zusammenhang festzustellen haben, inwiefern die Endabnehmer mit den einzelnen Spediteuren in Kontakt getreten seien bzw. den Transport organisiert hätten.

Lediglich die Bereitstellung der zu liefernden Waren allein vermöge eine Anwendung des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 (schon dem Wortlaut des Gesetzes folgend) nicht zu bewirken.

Das Finanzamt habe in den zu Grunde liegenden Bescheiden keine der angeführten entscheidungswesentlichen Feststellungen getroffen.

Die vorstehenden Ausführungen zeigten deutlich, dass das Finanzamt (entgegen § 37 AVG) den für die Erledigung gegenständlicher Finanzangelegenheit maßgebenden Sachverhalt nicht festgestellt habe. Lediglich die unsubstantiierte (bekämpfte) Feststellung, wonach Düngemittellieferungen von der Bf. durchgeführt worden seien, würden die jeweiligen Sprüche der Bescheide nicht zu begründen vermögen.

Zum Beweis des dargestellten Rechtsstandpunktes würden nachstehende Beweismittel in Vorlage gebracht werden:

1. Schriftliche Erklärung der AR GmbH vom 29.1.2011,
2. ca. 50 Bestätigungen der Endabnehmer der betreffenden Düngemittel,
3. exemplarisch eine Rechnung der Bf. an einen österreichischen Endabnehmer,
4. einen Bestellschein der Bf. sowie
5. die schriftlichen Bestätigungen der in den zu Grunde liegenden Bescheiden angeführten Unternehmen, der T Transportagentur GmbH, der Y Int. Transport GmbH sowie der Z Transportunternehmung GmbH.

Unter Einem beantrage die Bf. im Zuge einer anzuberaumenden Berufungsverhandlung die Einvernahme folgender Personen:

- des Geschäftsführers der Bf.,
- Ing. ARAR als Geschäftsführer der AR GmbH,
- des Geschäftsführers der T Transportagentur GmbH,
- YY als Geschäftsführer der Y Int. Transport GmbH und
- MPG als Geschäftsführer der Paul Z NFG Transportunternehmung GmbH sowie
- der 37 namentlich und per Adresse angeführten Endabnehmer.

Die vorangeführten Beweismittel bzw. deren Aufnahme und nachfolgende rechtskonforme Beweiswürdigung würden aus nachstehenden Überlegungen heraus, den bereits dargestellten - tatsächlich vorliegenden - Sachverhalt zu beweisen vermögen.

Besonders auffällig sei, dass der Geschäftsführer der Bf. bis dato zum Sachverhalt nicht einvernommen worden sei. Diese Vorgehensweise sei insbesondere deshalb bedenklich, da ein von der Behördenseite "lege artis" abgeführtes Finanz-/Abgabenverfahren sich zentral mit der Verantwortung des potentiellen Abgabenschuldners auseinanderzusetzen habe.

Unabhängig von dem seitens der Behörde bis dato angenommenen exorbitant hohen Umsatzsteuerrückstandes (ca. 1.459.440 Euro) sei jedem Verwaltungsverfahren dieser Dimension der unumstößliche Grundsatz immanent, dass (im gegebenen Zusammenhang) dem Steuersubjekt die Möglichkeit einzuräumen sei, zu den vorliegenden Ermittlungsergebnissen (bereits im Vorfeld) Stellung zu beziehen. Das Behördenhandeln dürfe schon aus rechtsstaatlichen Überlegungen heraus den in concreto Abgabepflichtigen nicht durch unüberprüfbare Rechtsakte überraschen und ihn somit seines Rechtes an der Mitwirkung des aufzuklärenden Sachverhaltes berauben.

Das Finanzamt habe der Bf. im zu Grunde liegenden "Verfahren" diese rechtsstaatlich verbrieft Einflussmöglichkeit genommen. Dies habe zur Folge, dass die Bf. sich sohin "freibeweisen" müsse, anstatt an der Aufklärung des Sachverhaltes aktiv mitzuwirken.

Die Bf. werde sohin - nach strafrechtlicher Diktion - bereits ohne Einflussmöglichkeit auf das zu Grunde liegende Verfahren in die Rolle "der Beschuldigten", dies verbunden mit sämtlichen negativen Konsequenzen, gedrängt.

Hinsichtlich der der Bf. diesfalls zusätzlich anerlaufenen hohen Vertretungskosten werde diese eine im gegebenen Zusammenhang allenfalls vorliegende Haftung der Republik Österreich prüfen lassen.

Des Weiteren habe das Finanzamt offenbar keine Einvernahmen der Geschäftsführer der in den zu Grunde liegenden Bescheiden angeführten Unternehmen vorgenommen.

Folge man den unter Einem zur Vorlage gebrachten Bestätigungen der drei Frachtunternehmer, erhelle daraus, dass die entsprechenden Transporte von Italien nach Österreich stets von den Landwirten und den diesfalls unter den Endabnehmern gebildeten Interessengemeinschaften vorgenommen worden seien. Lediglich betreffend die entsprechenden Ladetermine habe zwangsläufig eine Kontaktaufnahme zwischen den Frachtunternehmern und der Bf. stattgefunden, da sonst die Organisation der einzelnen Ladevorgänge in Italien nicht umsetzbar gewesen wäre.

Folge man weiters den schriftlichen Ausführungen der involvierten Transportunternehmen, sei die Preisvereinbarung hinsichtlich der Transportkosten direkt zwischen dem Frachtunternehmen und den Endabnehmern erfolgt, denen gegenüber ja seitens der Frächter unbestritten die entsprechenden Fakturen gelegt worden seien. Schon die Tatsache, dass die einzelnen Frächter direkt von den Endabnehmern bezahlt worden seien, lasse die Fehleinschätzung des Finanzamtes, wonach (wenn auch unbegründet) davon auszugehen sei, dass offenbar die Bf. die Transporte selbst ausgeführt oder zumindest organisiert habe, deutlich zu Tage treten.

Einziges Ziel der Bf. sei es gewesen, die zu Grunde liegenden Düngemittel zu verkaufen. Dass es diesfalls zwischen der Bf. und den Frächtern betreffend des Zeitpunktes der diesbezüglichen Ladevorgänge in Italien zu einer Kontaktaufnahme kommen hätte müssen, sei klar, da wohl nicht davon auszugehen sei, dass die österreichischen Transportunternehmen im gegebenen Zusammenhang sozusagen "auf gut Glück" nach Italien gefahren seien.

Hiezu komme unter Hinweis auf eine (exemplarisch für viele) unter Einem zur Vorlage gebrachte Rechnung der Bf. an einen der Endabnehmer, der Haftungsausschluss der Bf. für den Transport der Düngemittel; die Gefahr des Transportes sei diesfalls auf den Endabnehmer überwälzt worden. Der gegenständliche Haftungsausschluss indiziere geradezu, dass ab dem Zeitpunkt der Beladung der einzelnen Lastkraftwagen die Bf. keinen Einfluss mehr auf den Transportvorgang gehabt habe. Vice versa hätte sich ein Endabnehmer wohl kaum dem angesprochenen Haftungsausschluss unterworfen, wenn der Transportvorgang von der Bf. organisiert bzw. ausgeführt worden wäre.

Für die Bf. sei sohin die nach italienischem Recht steuerbare Leistung durch den Ladevorgang in Italien beendet gewesen. Auch die (exemplarisch für viele) unter Einem zur Vorlage gebrachte Rechnung der Bf. belege dies, da betreffend der einzelnen Abrechnungen an den Endabnehmer, die Bf. die anfallende italienische Umsatzsteuer fakturiert und diese auch in Italien ordnungsgemäß abgeführt habe.

In diesem Zusammenhang werde auch die Beweisaufnahme der unter Einem (exemplarisch für viele) zur Vorlage gebrachten schriftlichen Erklärungen der Endabnehmer bzw. der diesbezüglichen Interessengemeinschaften beantragt. Den vorliegenden Dokumenten sei unmissverständlich zu entnehmen, dass die AR GmbH neben weiteren Unternehmen an die Endabnehmer herangetreten sei, um diesen Düngemittel der Bf. anzubieten. Die bezug habenden Düngemittel seien den schriftlichen Bestätigungen folgend, von der Bf. in Italien lediglich zur Abholung bereit gehalten worden. Den Erklärungen weiters folgend, hätten die Endabnehmer bereits vor Vertragsabschluss mit der Bf. gewusst, dass die Düngemittel einschließlich italienischer Steuern frei ab Produktionsstätte in Rechnung gestellt werden und der Transport von den Endabnehmern in weiterer Folge selbst zu organisieren sei und die damit verbundenen Transportkosten von den Endabnehmern auch direkt an die jeweiligen Transportunternehmen hätten bezahlt werden müssen.

In der schriftlichen Bestätigung der AR GmbH habe deren Geschäftsführer Ing. ARAR den bereits mehrfach aufgezeigten Abwicklungsmodus im Zusammenhang mit den einzelnen Transportvorgängen bestätigt.

Ergänzend sei in diesem Zusammenhang auch anzuführen, dass die AR GmbH nicht exklusiv als Maklerin für die Bf. eingeschritten sei, sondern noch weitere Unternehmen die Produkte der Bf. (gegen eine entsprechende Provision) beworben hätten.

Die angesprochene Erklärung der AR GmbH stehe auch nicht zu den Ergebnissen der Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen Ing. ARAR in Widerspruch. Dieser habe bereits am 11.10.2010 gegenüber einem Mitarbeiter der Steuerfahndung Klagenfurt angegeben, *"dass die AR GmbH für die Vermittlungstätigkeit von Düngemitteln von der Berufungswerberin Provisionen erhalte, und die diesfalls seitens der AR GmbH lukrierten Provisionen von derselben auch versteuert werden."*

Hinsichtlich der weiteren Ausführungen, wonach *"die diversen Bestellungen an die Berufungswerberin weitergeleitet werden würden und diese für die entsprechende Disposition verantwortlich zeichne und den Transport organisiere"* habe Ing. ARAR der Bf. mittlerweile mitgeteilt, dass diesfalls die angeführte Niederschrift im Zusammenhang mit den Transporten "einfach" nicht den Tatsachen entspreche.

Diesfalls verweise er auf die Ausführungen in der schriftlichen Stellungnahme der AR GmbH, die die Tatsachen im Hinblick auf die Transportabwicklungen im gegebenen Zusammenhang auch korrekt wiedergebe.

Auffallend im gegebenen Zusammenhang sei zudem, dass sich die Einvernahme bzw. die Niederschrift über die Einvernahme von Ing. ARAR vom 11.10.2010 in einem einzigen A4-Blatt erschöpfe; auf die immense (vom Finanzamt offenbar nicht erkannte) Bedeutung des diesfalls aufzuklärenden Sachverhaltes sei bereits wiederholt hingewiesen worden.

Somit würden die angefochtenen Bescheide aus den dargestellten Gründen ersatzlos zu beheben sein.

## **Einwendungen der Höhe nach:**

Mangels Bestandes einer Umsatzsteuerverpflichtung der Bf. schon dem Grunde nach, würden die Ausführungen zur bekämpften Höhe der zur Vorschreibung gelangten Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2010 lediglich aus advokatorischer Vorsicht erhoben werden.

Neben der Rechtswidrigkeit auf Grund der angesprochenen Feststellungs- bzw. Begründungsmängel sei eine weitere Mangelhaftigkeit der zu Grunde liegenden Bescheide darin zu erblicken, dass das Finanzamt die Bemessungsgrundlage lediglich durch Zuschätzung vornehme. Im Widerspruch zu seiner gesetzlichen Verpflichtung habe es das Finanzamt unterlassen die Höhe der tatsächlich verkauften Düngemittelmenge festzustellen.

Wie den bekämpften Bescheiden unschwer zu entnehmen sei, habe das Finanzamt dem jeweiligen Bescheidspruch eine zugeschätzte Tonnenanzahl sowie einen zugeschätzten Tonnenpreis zu Grunde gelegt. Sowohl den Bescheiden vom 10.1.2011 als auch den Bescheidbegründungen vom 16.2.2011 lasse sich eine Aufschlüsselung der angenommenen Beträge nicht entnehmen. Das Finanzamt habe offenbar auch diesfalls keine weiterführenden Feststellungen getroffen.

Wäre das Finanzamt seiner gesetzlich festgeschriebenen umfassenden Ermittlungspflicht nachgekommen, hätte es auch festgestellt, dass die Bf. weit weniger Düngemittel als angenommen zum Transport nach Österreich bereitgestellt habe.

Damit seien die angefochtenen Bescheide auch aus dem vorstehenden Grund nichtig und ersatzlos aufzuheben.

In dem am 24. Oktober 2013 mit der bevollmächtigten Vertreterin der Bf. durchgeführten Erörterungsgespräch wurden nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch den Referenten die Sach- und Rechtslage zu folgenden Themen erörtert:

### **"1) Umsatzermittlung**

Das Amtshilfeersuchen der österreichischen Finanzverwaltung vom 30. Juli 2009 ist von der italienischen Finanzverwaltung erst mit Schreiben vom 2. Februar 2011 - somit nach Erlassung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide vom 10. Jänner 2011 - unter Anschluss einer CD "mit den Rechnungen für den Zeitraum 2005 bis erstes Halbjahr 2010, die sich auf Verkäufe an österreichische Privatpersonen beziehen", beantwortet worden.

Die im § 184 Abs. 1 BAO begründete Verpflichtung der Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen hat zur Voraussetzung, dass diese Grundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können. Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Ritz,

Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 184, Tz 6 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Da durch die aus der Buchhaltung der Berufungswerberin stammenden Ausgangsrechnungen die tatsächlichen Umsätze aus Düngemittellieferungen an österreichische Abnehmer ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für die Streitjahre 2005 bis einschließlich Jänner bis Oktober 2010 nachgewiesen sind (vgl. Beilage zur Niederschrift vom 24. Oktober 2013) ergeben sich für die Jahre 2005 bis 2009 und für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2010 die in der Beilage dargestellten Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen. Bezüglich deren Ermittlung wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.3.2006, 2003/15/0014 hingewiesen.

Darin hat der Gerichtshof Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Die Beschwerdeführerin wendet sich schließlich mit einem weiteren Argument gegen die im angefochtenen Bescheid vorgenommene konkrete Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlage.

Die belangte Behörde hat die Abgabenbemessungsgrundlage ermittelt, indem sie von den Bruttoeinnahmen der Beschwerdeführerin (ohne Abzug einer allfälligen luxemburgischen Umsatzsteuer von 3 %) eine 20 %ige österreichische Umsatzsteuer herausgerechnet hat. Demgegenüber *vertritt die Beschwerdeführerin die Auffassung, die Bruttoeinnahmen wären zunächst um eine (allfällige) luxemburgische Umsatzsteuer von 3 % zu mindern, erst von diesem Nettobetrag sei unter Herausrechnung einer 20 %igen österreichischen Umsatzsteuer die Abgabenbemessungsgrundlage zu ermitteln.* Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit auf. Gesetzt den Fall, der Ort der Lieferungen der Beschwerdeführerin befindet sich gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 (Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie) in Österreich, fällt Umsatzsteuer in Luxemburg rechtens nicht an, weshalb kein Grund dafür besteht, bei Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlage die Bruttoentgelte (zivilrechtlich vereinbarter Preis) gemäß § 4 Abs. 10 UStG 1994 um eine solche Steuer zu mindern."

Die der österreichischen Finanzverwaltung im Zuge der Beantwortung des Amtshilfeersuchens übermittelten, auf einer CD gespeicherten Rechnungen 2005 bis 2010 werden dem bevollmächtigten Vertreter im Wege einer Kopie der Daten (455 MB) auf eine von ihm beigestellte CD ausgehändigt.

Die in den ebenfalls angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden November bis Dezember 2010 sowie Jänner und Februar 2011 im Schätzungsweg - in Anlehnung an den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2010 - zum Ansatz gebrachten Umsätze erweisen sich mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen, dass die Berufungswerberin in diesen Zeiträumen tatsächlich Düngemittellieferungen an österreichische Landwirte durchgeführt hat, insbesondere wegen fehlender Rechnungen, als rechtswidrig.

2) Versandhandelsumsätze



Die materiellrechtliche Streitfrage, ob die Versandhandelsregelung des Art. 3 Abs. 3 bis 7 UStG 1994 zur Anwendung gelangt, ist eine Rechtsfrage, die durch den Unabhängigen Finanzsenat zu lösen ist.

Dazu führte die bevollmächtigte Vertreterin aus:

Ich werde die mir heute übergebene Umsatzermittlung bzw. den Hinweis auf ein Erkenntnis des VwGH mit der Mandantschaft unpräjudiziell des bisherigen Vorbringens erörtern und innerhalb einer Frist bis zum 30.12.2013 schriftlich eine Stellungnahme erstatten. Die Bw. geht nach wie vor davon aus, dass die angefochtenen Bescheide zu Unrecht erlassen wurden, da eine Haftung dem Grunde nach nicht gegeben ist. Sämtliche Anträge bleiben demnach aufrecht" (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs am 24. Oktober 2013).

Die bevollmächtigte Vertreterin hat in Beantwortung des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. September 2013 und zur Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs am 24. Oktober 2013 in der Eingabe vom 30. Dezember 2013 nachstehende Stellungnahme abgegeben:

"A) Sachverhalt

Die Berufungswerberin hat im verfahrensgegenständlichen Zeitraum an ihrer Betriebsliegenschaft in M ab Werk Düngemittel zum Abtransport bereitgestellt. Die in A etablierte AR GmbH hat neben anderen Unternehmen die betreffenden Düngemittel in Österreich gegenüber Landwirten gegenüber als Endabnehmer beworben. Diese Landwirte haben die Düngemittel bei der Berufungswerberin bestellt und in weiterer Folge von Österreich aus, zusammengeschlossen zu Gruppen oder einzeln, verschiedene Frächter mit dem Transport der Düngemittel von M (bzw. anderen Orten in Italien) nach Österreich beauftragt. Die Landwirte haben (als Endabnehmer) die seitens der Berufungswerberin nach italienischem Steuerrecht (inklusive USt) ordnungsgemäß gelegten Rechnungen an diese bezahlt. Die (von den Endabnehmern) beauftragten Frächter haben die betreffenden Rechnungen direkt an die Endabnehmer gelegt und wurden diese von denselben auch bezahlt.

Die Berufungswerberin hat die angefallene Umsatzsteuer für die Düngemittellieferungen in Italien ordnungsgemäß abgeführt. Den einzelnen von der Berufungswerberin gelegten Rechnungen liegt ein Haftungsausschluss dergestalt zu Grunde "als die Ware auf eigenes Risiko des Empfängers reist" (aus dem Italienischen übersetzt). Die Berufungswerberin hatte auf die Preispolitik der Frächter keinen Einfluss.

Faktum ist jedenfalls, dass die Berufungswerberin

- **keine Düngemittellieferungen** an Landwirte oder Einkaufsgemeinschaften in Österreich **beauftragt** hat,
- mangels eines Auftragsverhältnisses zwischen den Transportunternehmen und der Berufungswerberin auch **keinerlei Rechnungslegungen** ob Düngemittellieferungen **an die Berufungswerberin** erfolgt sind,

- die **Berufungswerberin weder die Transporte der Düngemittellieferungen organisiert noch potentiellen Käufern der Düngemittel die Möglichkeit der Transportleistung angeboten hat.**

Hiezu ist anzumerken, dass die im Akt erliegenden Fakturen der Transportunternehmen in Österreich an die Berufungswerberin nicht die gegenständlichen Düngemittellieferungen betreffen, sondern anderweitige Transportleistungen beinhalten, welche nicht verfahrensgegenständlich sind.

In die Organisation der Transporte der Düngemittel war die Berufungswerberin nicht eingebunden, ebenso wurden keinerlei Transportfahrten durch die Berufungswerberin veranlasst.

Ob der Lieferungen wurde die Berufungswerberin von den Landwirten bzw. der AR GmbH beauftragten Transportunternehmen beispielsweise ob des Volumens der zu liefernden Düngemittel oder des Gewichtes der selbigen kontaktiert. Die Berufungswerberin hat sodann diese Anfragen beantwortet, in die Organisation dieser Transporte war die Berufungswerberin jedenfalls nicht eingebunden.

Beweis: die Einvernahme der in Punkt II.b. angeführten Zeugen und die den Berufungsschriften angeschlossenen Beilagen ./1 bis ./7.

#### B) Rechtliche Beurteilung

Der österreichische Gesetzgeber hat mit Art. 3 Abs. 3 UStG den Art. 28b Teil B der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt. Aus dem zu Grunde liegenden Urteil des EuGH vom 2.4.1998, C-296/95, "EMU", lässt sich für **die Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Beförderung beziehungsweise Versendung durch den Lieferer oder für dessen Rechnung ableiten**, dass vorrangig auf die **objektive Natur der Vorgänge** und nicht auf die ihnen verliehene zivilrechtliche Form abzustellen ist. Auch **aus den Begründungserwägungen im Ratsprotokoll** und dem Zweck der gesamten Regelung des Art. 28b Teil B der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie **ist abzuleiten**, dass es entscheidend darauf ankommt, **wer im Falle eines Transportes durch einen Dritten zivilrechtlich Schuldner des Dritten geworden ist und es vorrangig darauf ankommt, wer die Transportleistung des Dritten organisiert hat.** Aus dem Urteil C-296/95 ergibt sich des Weiteren, dass nicht nur auf den Lieferer als solchen, sondern auch auf die wirtschaftliche Einheit der er angehört (etwa Schwestergesellschaft) abzustellen ist.

Den Ausführungen der höchstgerichtlichen Judikatur folgend, liegt eine Art. 3 Abs. 3 UStG zu unterwerfende Lieferung **nur dann vor**, wenn der **Transport vom Verkäufer organisiert und auch bezahlt wird.**

Wie der VwGH in seiner Entscheidung zu GZ **2008/15/0181** zutreffend ausführt, **hat die Abgabenbehörde eindeutig festzustellen**, ob die **Veranlassung** des Transportes **dem einzelnen Landwirt**, beziehungsweise den **gebildeten Interessensgruppen zuzuordnen ist.** Weiters wird die Berufsbehörde im gegebenen Zusammenhang festzustellen

haben, inwiefern die Endabnehmer mit den einzelnen Spediteuren in Kontakt traten, beziehungsweise den Transport organisierten.

**Lediglich die Bereitstellung der zu liefernden Waren allein, vermag eine Anwendung des Art. 3 Abs. 3 UStG (schon dem Wortlaut des Gesetzes folgend) nicht zu bewirken.**

Im gegenständlichen Fall gilt es sohin in rechtlicher Hinsicht abzuklären, ob die Versandhandelsregelung des Artikel 3 Abs. 3 bis 7 UStG 1994 zur Anwendung gelangt oder nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen (2.3.2006, 2003/15/0014, 6.7.2006, 2002/15/0161) in Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH ausgesprochen, dass ein Versandhandelsfall vorliegt, wenn der Lieferer die Versendung "veranlasst" hat. Es ist - wie dargetan - darauf abzustellen, ob der Lieferant die Transportleistung des Dritten organisiert hat bzw. dem potenziellen Käufer der Ware die Möglichkeit der Transportleistung angeboten hat. Dahingehend ist auf die objektive Natur der Vorgänge und nicht auf die gewählte rechtliche Form abzustellen.

Von einem Organisieren des Transportes in diesem Sinn ist auszugehen, wenn der Lieferant die Transportmöglichkeit dem Kunden angeboten bzw. ein solches Angebot veranlasst hat. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn dem Kunden beim Anbieten der Waren auch die Möglichkeit eines Vertragsabschlusses mit einem Transportunternehmen angeboten worden ist, wenn also der Bestellschein der Waren und die Transportbestellscheine in einem gewissen Zusammenhang dem Kunden angeboten worden sind und diese initiativ auf den Lieferanten zurückzuführen ist (VwGH vom 2.3.2006, 2003/15/0014).

Von einer derartigen Veranlassung oder einem Organisieren von Transporten kann - unter Hinweis auf die obigen Ausführungen - nicht ausgegangen werden, sodass auch keinerlei Versandhandelsfall vorliegt und die angefochtenen Bescheide zu Unrecht ergangen sind.

Beweis: die Einvernahme der in Punkt II.b. angeführten Zeugen und die den Berufungsschriften angeschlossenen Beilagen ./1 bis ./7.

Darüber hinaus ist darzulegen, dass die verfahrensgegenständliche Mehrwertsteuerrichtlinie im Amtsblatt der Europäischen Union am 11.12.2006 veröffentlicht worden ist. Erst ab Inkrafttreten dieser Richtlinie bzw. der Veröffentlichung dieser Richtlinie können die Bestimmungen dieser Richtlinie herangezogen werden. Aufgrund dessen sind die ergangenen Bescheide für den Zeitraum 2005 bis 2006, unabhängig davon, ob es sich nun um einen Versandhandelsfall handelt oder nicht, jedenfalls rechtswidrig.

Beweis: beiliegendes Amtsblatt der Europäischen Union (in italienischer Sprache), Zeuge SO, p.A. der Berufungswerberin.

C) Zur Bemessungsgrundlage

Wenngleich die Berufungswerberin davon ausgeht, dass ein Versandhandelsfall nicht vorliegt, wurde eine Auswertung der der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellten CD samt den dort gespeicherten Rechnungen durchgeführt.

Die Höhe dieser Rechnungen ist nicht nachvollziehbar und wird die Auswertung der Berufungswerberin zur Vorlage gebracht.

Beweis: beiliegende Auswertung der CD, Zeuge SO, p.A. der Berufungswerberin und beizuziehender Sachverständiger aus dem Buchfache."

In der beigeschlossenen Auswertung der CD - "Data reported from the CD of the Italian Finance" - werden die Gesamtsummen ("Total Amount") einschließlich der italienischen Umsatzsteuer ("Italian Taxes - VAT") in Höhe von 4 % (2005 bis 2010) und 10 % (2005 und 2006) wie folgt beziffert (Beträge in Euro):

2005	2006	2007	2008	2009	2010
830.078,63	527.564,69	881.399,65	1.577.778,62	2.320.318,93	3.052.493,31

Mit Vorhalt vom 24. Jänner 2014 sind dem Finanzamt Graz-Stadt die Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs am 24. Oktober 2013, die Stellungnahme der Bf. vom 30. Dezember 2013 einschließlich der Auswertung der CD betreffend die Rechnungsdaten durch die Bf. in Wahrung des Parteienghört zur Kenntnis übermittelt worden.

Im Übrigen wurde das Finanzamt zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes eingeladen, zu der durch die Bf. vorgenommenen Auswertung der von der italienischen Steuerverwaltung im Wege der Amtshilfe übermittelten CD im Hinblick auf die Bruttorechnungssummen 2005 bis 2010 (Jänner bis Juni) [Total Amount] Stellung zu nehmen, zumal die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegende Schätzung der Versandhandelsumsätze (Gewicht lt. Angaben der Spediteure unter Berücksichtigung eines für alle Streitzeiträume einheitlichen Durchschnittspreises der Düngemittel) angesichts der bis Juni 2010 vorliegenden Rechnungsumsätze und damit der Möglichkeit, die tatsächlich erzielten Umsätze zu ermitteln, wohl keinesfalls aufrecht erhalten werden könne.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat das Finanzamt mit Schreiben vom 23. April 2014 dem Bundesfinanzgericht im Wesentlichen mitgeteilt, dass "keine Bedenken bestehen, die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Auswertung hinsichtlich der Bruttobeträge anzuerkennen."

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Die mit „Versandhandel“ überschriebenen Absätze 3 bis 7 des Art. 3 UStG 1994 lauten in der für die Streitjahre 2005 bis 2010 geltenden Fassung des BG BGBl. I Nr. 59/2001:

„(3) Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.

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

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

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

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

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

d) eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,

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

(5) Abs. 3 ist anzuwenden, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen in den jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, bei dem Lieferer im vorangegangenen Kalenderjahr die maßgebliche Lieferschwelle überstiegen hat. Weiters ist Abs. 3 ab dem Entgelt für die Lieferung, mit dem im laufenden Kalenderjahr die Lieferschwelle überstiegen wird, anzuwenden. Maßgebende Lieferschwelle ist

1. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland der Betrag von 100.000 Euro.

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

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

für den Voranmeldungszeitraum dieses Kalenderjahres, in dem erstmals eine Lieferung im Sinne des Abs. 3 getätigt worden ist, gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

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

„Die zitierte Bestimmung ist in Umsetzung des Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (in der Fassung der Binnenmarktrichtlinie 91/680/EWG, siehe dazu Ruppe, UStG3, EinfBMR, Tz 3ff) ergangen. Diese Richtlinienbestimmung lautet auszugsweise:

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

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

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

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

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

...“

Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie normiert, dass so genannte Versandhandelslieferungen an nichtvorsteuerabzugsberechtigte Erwerber als im Bestimmungsland erbracht anzusehen sind. Damit soll verhindert werden, dass es bei

Lieferungen an nicht erwerbsteuerpflichtige Erwerber (etwa pauschalisierte Landwirte) im grenzüberschreitenden Versandhandel wegen der Steuersatzunterschiede zu Wettbewerbsverzerrungen und Standortverlagerungen kommt (Birkenfeld, Mehrwertsteuer in der EU, 5. Auflage, 146; Ruppe, UStG3, Tz 19 zu Art. 3 BMR).

Ziel der Versandhandelsregelung ist somit die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen, Standortverlagerungen und Aufkommensverschiebungen, deren Ursache in den unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen der Mitgliedstaaten begründet ist. Nach den ursprünglichen Plänen der Kommission sollte die Verlagerung des Lieferortes in den Bestimmungsmitgliedstaat auf den Versandhandel (von „Versandhäusern“) im engeren Sinn beschränkt bleiben. Da sich aber im Zuge der Arbeiten an der „Binnenmarkt-Richtlinie“ herausstellte, dass keine befriedigende Abgrenzung des „Versandhandels“ zu den übrigen Versandungslieferungen gefunden werden könne, wurde die Regelung ausgedehnt auf alle Lieferungen, bei denen die gelieferten Gegenstände direkt oder indirekt vom Lieferer oder in dessen Auftrag versandt oder befördert werden (Tumpel, MwSt im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Wien 1997, 583, mwN).

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

Das Urteil des EuGH vom 2. April 1998, C-296/95, „*EMU*“, ist zur Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (insbesondere auch deren Art. 10) ergangen. Art. 10 Abs. 2 der deutschen Fassung Richtlinie 92/12/EWG spricht von der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die „vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt an eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Person“ versandt oder befördert werden. (Die englische Fassung der Richtlinie spricht von „by the vendor or on his behalf“, die französische Fassung von „par le vendeur ou pour son compte“.) Demgegenüber stellt Art. 28b Teil B der deutschen Fassung der Sechsten MwSt-Richtlinie darauf ab, dass die Gegenstände „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ von einem anderen Mitgliedstaat aus versandt oder befördert werden. (Die englische Fassung der Richtlinie formuliert allerdings „by or on behalf of the supplier“, die französische Fassung „par le fournisseur ou pour son compte“.) Während also die

Richtlinie 92/12/EWG in ihrer deutschen Fassung die Versendung bzw. Beförderung „vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr“ anspricht, betrifft die Sechste MwSt-Richtlinie in ihrer deutschen Fassung die Versendung bzw. Beförderung „vom Lieferer oder für dessen Rechnung“, wobei allerdings zu beachten ist, dass die englische und die französische Fassungen der beiden Richtlinien jeweils idente Begriffe verwenden („on his behalf“; „pour son compte“).

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

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

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

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



EWG und „auf Rechnung“ in der deutschen Fassung der Sechsten MwSt-Richtlinie die einheitlichen Begriffe „on behalf of“ in der englischen Fassung beider Richtlinien und „pour son compte“ in der französischen Fassung beider Richtlinien gegenüberstehen.

Aus dem Urteil C-296/95 lässt sich für die Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Beförderung bzw. Versendung durch den Lieferer oder für dessen Rechnung („on behalf of“; „pour son compte“) in Art. 28b Teil B Abs. 1 der Sechsten MwSt-Richtlinie zunächst ableiten, dass vorrangig auf die objektive Natur der Vorgänge und nicht auf die ihnen verliehene (zivil)rechtliche Form abzustellen ist. Unter Beachtung der Begründungserwägungen im Ratsprotokoll und des Zwecks der gesamten Regelung des Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie kommt es nicht entscheidend darauf an, wer im Falle eines Transportes durch einen Dritten zivilrechtlich Schuldner des Dritten geworden ist. Vielmehr kommt es darauf an, ob der Lieferant die Transportleistung des Dritten organisiert hat bzw. dem potenziellen Käufer der Ware die Möglichkeit der (gegebenenfalls durch einen Dritten zu erbringenden) Transportleistung angeboten hat.

In diesem Sinn halten es Kolacny/Caganek, UStG3, Art. 3 Anm. 4 zutreffend für ausreichend, wenn der Lieferer die Versendung „veranlasst“ hat. Es liegt kein Abholfall vor, wenn sich die Tätigkeit des Abnehmers auf eine bloß formale Auftragserteilung an den Frachtführer beschränkt (Kolacny/Caganek, aaO, Anm. 6).

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

Organisiert der Lieferant den Transport, macht es solcherart keinen Unterschied ob er die Kosten selbst bezahlt und in den Warenpreis einrechnet oder ob er den Transportunternehmer eine eigene Rechnung an den Abnehmer der Ware stellen lässt“ (vgl. VwGH 2.3.2006, 2003/15/0014).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde dem Grunde nach aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

In der Niederschrift vom 11. November 2009 hat Paul SV in seiner Funktion als Disponent bei der Fa. Z Transportunternehmung GmbH als Zeuge Folgendes ausgesagt:

„ ... In weiterer Folge wurden in den Jahren 2005 und 2006 Düngemittellieferungen für die Fa. XX, Italien von der Fa. Z GmbH zu Landwirten in Kärnten und Osttirol durchgeführt. Von der Fa. XX wurden generell per Fax die Aufträge der durchzuführenden Transporte der Düngemittellieferungen von Italien nach Österreich übermittelt. Die Ansprechperson bei der Fa. XX war ein gewisser Herr SO. Im Jahr 2005 wurden die Transportkosten dem Auftraggeber, der Fa. XX verrechnet. Im Jahr 2006 wurden die Transportrechnungen direkt an die belieferten Landwirte gestellt. Der Preis wurde nach dem gelieferten Gewicht bemessen. ... Die diesbezüglichen Speditionsbücher für die Jahre 2005 und 2006 wurden in Kopie der Steuerfahndung übergeben.“

In der Niederschrift vom 16. November 2009 hat Hans Peter MD in seiner Funktion als Disponent bei der Fa. T Transport Agentur GmbH als Zeuge Folgendes ausgesagt:

„ ... Ab dem Frühjahr 2007 bis dato transportierte die Fa. T über Subfrächter im Auftrag der Fa. XX Düngemittelprodukte an heimische Landwirte. Über Herrn S von der Fa. XX werden die Aufträge telefonisch angekündigt. In weiterer Folge erhält die Fa. T eine Email der Fa. XX über den Auftrag. Die Transportkosten verrechnet die Fa. T pro Gewicht an die abnehmenden Landwirte. Der Preis pro Tonne richtet sich auch an das jeweilige anzufahrende Gebiet, sprich Zone. Der verrechnete Tonnenpreis wird von der Fa. XX mit ca. 16 Euro pro Tonne vorgegeben. Die Fa. T verrechnet ca. 18 Euro pro Tonne an die Abnehmer. Die Differenz des Verrechnungspreises wird am Ende der Saison von der Fa. XX an die Fa. T in Rechnung gestellt. ... Ein Musterakt über einen solchen Transport und die Speditionsbücher 2007 bis laufend wurden in Kopie der Steuerfahndung übergeben.“

In der Niederschrift vom 31. Juli 2009 hat Roland P in seiner Funktion als Disponent bei der Fa. K Transport GmbH als Zeuge Folgendes ausgesagt:

„Ich bin erst seit 1. Juli 2008 bei der Fa. K angestellt, daher kann ich nur Auskünfte geben, die das Jahr 2009 betreffen. Von der Fa. XX erhalte ich meistens einen Transportauftrag mittels Email. Ansonsten erhalte ich einen Telefonauftrag von einem gewissen Herrn S von der Fa. XX über die zu leistenden Transporte. Die Transporte werden mit den belieferten Landwirten abgerechnet. ... Ich übergebe der Steuerfahndung Daten aus einer Email für einen Transportauftrag und einen Teil der Kundendaten.“

Aus diesen drei Zeugenaussagen geht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eindeutig und unzweifelhaft hervor, dass die Bf. die Transportleistungen beauftragt hat. Diese Aussagen werden auch durch die Eintragungen in den Speditionsbüchern für die Streitjahre 2005 und 2006 (Fa. Z GmbH – „Kunde bzw. Auftraggeber: LC“) und 2007 bis 2010 (Fa. T – „Auftraggeber: LC“) unmissverständlich bestätigt. Obwohl diese Beweismittel vom Unabhängigen Finanzsenat der bevollmächtigten Vertreterin der Bf. mit Vorhalt vom 9. September 2013 in Wahrung des Parteiengehörns nachweislich zur Kenntnis gebracht worden sind, hat die bevollmächtigte Vertreterin weder beim Erörterungsgespräch am 24. Oktober 2013 noch in der Stellungnahme vom 30. Dezember 2013 auch nur mit einem Wort darauf Bezug genommen. Ihre Ausführungen beschränken sich, ohne sich auch nur ansatzweise mit den vorliegenden Zeugenaussagen und Speditionsbüchern auseinanderzusetzen, im Wesentlichen darauf, als Faktum zu konstatieren, dass „die Berufungswerberin weder die Transporte der Düngemittellieferungen organisiert noch potentiellen Kunden der Düngemittel die Möglichkeit der Transportleistung angeboten hat“ (vgl. insbesondere Stellungnahme vom 30. Dezember 2013, Seite 2). Abgesehen von der unmissverständlichen und übereinstimmenden Schilderung des Sachverhaltes durch die Disponenten der Transportunternehmen lassen wohl auch die Bezeichnungen „Kunde“ und „Auftraggeber“ in den Speditionsbüchern keine Zweifel über die Erteilung der Transportaufträge durch die Bf. aufkommen.

In diesem Sinne hat auch der Geschäftsführer der AR GmbH, Ing. ARAR im Zuge seiner Vernehmung als Verdächtiger am 11. Oktober 2010 angegeben, dass die AR GmbH für die Vermittlung der Düngemittellieferungen von der Fa. XX Provisionen beziehe, die ordnungsgemäß versteuert würden. „Ich werde von den Landwirten hinsichtlich der benötigten Menge an Düngemitteln angerufen bzw. per Email verständigt. In weiterer Folge leite ich die Bestellung an die Fa. XX weiter. Für die Disposition ist die Fa. XX verantwortlich, das heißt der Transport von der Fa. XX organisiert und besorgt wird.“

Wenn Ing. ARAR in seiner Stellungnahme vom 29. Jänner 2011 entgegen seiner ursprünglichen Aussage als „Tatsache“ – ohne dafür entsprechende Beweismittel anzuführen – feststellt, dass „die Landwirte oder Landwirtegruppen selbst den Transport der Düngemittellieferung von Italien besorgen“, dann kann diesen Ausführungen wohl nur der Charakter einer Gefälligkeitsbestätigung beigemessen werden. Der in der Stellungnahme unternommene Versuch die gänzlich widersprüchliche Aussage damit zu begründen, dass er im Zuge der Vernehmung am 11. Oktober 2010 nicht detailliert befragt worden sei, vermag schon deshalb nicht zu überzeugen, da – ungeachtet der Formulierung der Fragestellung – die klare und unmissverständlich Aussage, dass der „Transport von der Fa. XX organisiert und besorgt wird“, wohl unzweifelhaft erkennen lässt, dass ihm die Abwicklungsmodalitäten des Transportes jedenfalls soweit bekannt sein mussten, um diese Aussage treffen zu können. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass ihm als Vermittler der in Rede stehenden Düngemittellieferungen die näheren Lieferkonditionen, insbesondere die Organisation und Abwicklung des Transportvorganges von Italien nach Österreich so detailliert bekannt sein mussten, dass ihm im Zuge einer Erstaussage eine wahrheitsgetreue Schilderung des Sachverhaltes wohl zugetraut werden kann.

An dieser Beweiswürdigung vermögen auch die im Zuge der Berufungsergänzung vom 22. März 2011 vorgelegten, mit 30. November 2010 und 17. März 2011 datierten „Erklärungen“ der drei in Rede stehenden Transportunternehmen nichts zu ändern. Auch wenn darin ua. ausgeführt wird, dass „im Auftrag der Landwirte oder Landwirte-Einkaufsgemeinschaften die Düngerbestellungen geladen wurden“, „die Transportaufträge von den Abnehmern an uns avisiert wurden“ und „die Beauftragung des Transportes von Düngemitteln stets durch die Firma AR GmbH oder durch den österreichischen Landwirt erfolgte“ kommt im Rahmen der Beweiswürdigung wohl den ursprünglichen Zeugenaussagen der mit der Auftragsabwicklung unmittelbar betrauten Disponenten jedenfalls eine höhere Beweiskraft als den im Zuge des Rechtsmittelverfahrens abgefassten „Erklärungen“ zu.

Mit Jänner, Februar und März 2011 datierte, völlig gleichlautende „Bestätigungen“ einzelner Landwirte bzw. Einkaufsgemeinschaften weisen nachstehende Textierung auf:

„Mit dem vorliegenden Schreiben bestätige ich, dass ich die Firma ARGmbH, vertreten durch deren Geschäftsführer Herrn ARAR in der Vergangenheit und für 2011 damit beauftragt habe, in meinem Auftrag Düngemittel bei der Fa. XX in IT M zu kaufen, und zwar zu folgenden Bedingungen:

- Die Firma AR GmbH in A hat mir die Vermittlung für den Kauf von Düngemittel in Italien zum vereinbarten Preis einschließlich italienischer Steuern angeboten, wobei das Düngemittel in den Lagern in Italien zur Abholung bereitgestellt wurde.
- Ich kümmere mich selbst um den Transport für die Abholung der Düngemittel in Italien.
- Mir war bekannt, dass der Preis für die Waren von der Fa. XX in IT M einschließlich italienischer Steuern frei ab Produktionsstätte/Ladestelle in Rechnung gestellt werden und dass die Organisation vom Transport von Italien nach Österreich bis zu meinem Bestimmungsort sowie die damit verbundenen Kosten zu meinen Lasten gehen und mir daher direkt von den Transportunternehmen in Rechnung gestellt werden.“

Auch bei diesen mit einem Einheitstext im Zuge des Berufungsverfahrens verfassten „Bestätigungen“ handelt es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes um bloße Gefälligkeitsbestätigungen, die sich bezüglich der entscheidungswesentlichen Frage nach dem Organisator und Auftraggeber der Transportleistung auf keine näheren, konkreten Angaben einlassen, sondern sich mit einer völlig allgemein gehaltenen – „Ich kümmere mich selbst um den Transport für die Abholung der Düngemittel in Italien.“ – Aussage begnügen. Konkrete Ausführungen darüber, wie angesichts der großen Anzahl von in Kärnten, Osttirol und in der Steiermark ansässigen Abnehmern ein "Sammeltransport" tatsächlich von ihnen logistisch bewerkstelligt hätte werden können, lassen diese "Bestätigungen" vermissen. Dass derartige, im Aussagegehalt völlig unbestimmte, ohne nähere Schilderung der Umstände im Zusammenhang mit der Organisation der Transportleistungen unterfertigten „Bestätigungen“ nicht den Wahrheitsgehalt der vorhin angeführten Zeugenaussagen der Disponenten von Transportunternehmen, die die Transportleistungen erbracht haben, zu erschüttern vermögen, bedarf wohl keiner näheren Ausführungen. Hätten die Abnehmer tatsächlich selbst den Transport der Düngemittel organisiert und beauftragt, dann wäre es völlig unerfindlich, weshalb sie in den "Bestätigungen" die näheren Umstände im Dunkeln lassen.

Bezüglich des Antrages der Bf. „zur Bescheinigung des gegenständlichen Sachverhaltes die namentlich unter Angabe der Wohnadresse angeführten 49 Personen einzuvernehmen“, ist Folgendes festzustellen:

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs. 3 BAO setzt die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht

ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, muss die Abgabenbehörde nicht entsprechen (vgl. Fischerlehner, Grenzen der Beweiserhebungspflicht des UFS, UFSjournal 2009, 432ff und die dort zitierte Judikatur).

„Die Einvernahme der Zeugen zum Beweis seiner Schuldlosigkeit und zum Beweis der Richtigkeit der Belege, die bei der Prüfung beanstandet wurden und zum Beweis für die Bezahlung von Kautionen, verspätete Zahlung von Mieten, Nichtbezahlung von Mieten, Investitionen die Mietobjekte und Häuser betroffen haben“ ist vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. April 2009, 2004/15/0144, als Erkundungsbeweis qualifiziert worden. "Da die belangte Behörde zu derartigen Einvernahmen nicht verpflichtet war, stellt die Abstandnahme von den beantragten Zeugeneinvernahmen auch keine vorgreifende Beweiswürdigung dar."

In diesem Sinne sind wohl auch die diesbezüglichen Ausführungen in der Stellungnahme vom 30. Dezember 2013 – „Darüber hinaus beantragt die Berufungswerberin zur Bescheinigung des gegenständlichen Sachverhaltes die Einvernahme nachfolgender Personen:“ – zu beurteilen. Damit ist nämlich ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotenen Zeugeneinvernahmen hätten erwiesen werden sollen, nicht genannt worden.

Somit war dem Beweisantrag mangels Erheblichkeit nicht zu entsprechen.

Außerdem ist zu bemerken, dass die Disponenten der Transportunternehmen im Zuge des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens unter ausdrücklicher Belehrung bezüglich der Wahrheitspflicht als Zeugen einvernommen worden sind. Da die Disponenten mit der Abwicklung der in Rede stehenden Transportaufträge befasst waren, erweist sich die beantragte Einvernahme der Geschäftsführer der Transportunternehmen deswegen als entbehrlich, als sie als nicht unmittelbar mit dem Tagesgeschäft der Spedition befasste Personen aus eigener Wahrnehmung dazu wohl keine Aussagen machen könnten. Zudem liegen von den Transportunternehmen mit 30. November 2010 und 17. März 2011 firmenmäßig gefertigte „Erklärungen“ zum Sachverhalt vor.

Der Geschäftsführer der AR GmbH ist ebenfalls bereits im erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren einvernommen worden.

Im Übrigen hat die Bf. bezüglich der als Zeugen geführten Landwirte ohnedies „Bestätigungen“ vorgelegt.

Zum Antrag, SO und den Geschäftsführer der Bf. einzuvernehmen, ist lediglich festzustellen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Abgabepflichtigen ist, im Ausland lebende Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (vgl. VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144 und VwGH 13.9.2006, 2002/13/0190).

Somit ist unter Bedachtnahme auf die Zeugenaussagen der Disponenten der Transportunternehmen und auf die Speditionsbücher – eine Stellungnahme ist die Bf.

trotz nachweislicher, ausdrücklicher Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat schuldig geblieben - als erwiesen anzunehmen, dass die Bf. die Transporte der Düngemittel zu den Kunden organisiert und beauftragt hat und somit die Umsätze im Sinne der Bestimmungen des Art. 3 Abs. 3 bis 7 UStG 1994 im Inland zu versteuern hat.

An der Subsumierung unter die Bestimmungen der Versandhandelsregelung vermag auch die von der bevollmächtigten Vertreterin der Bf. ins Treffen geführte Tatsache, dass den Abnehmern der Düngemittel von den Transportunternehmen die Transportkosten in Rechnung gestellt worden sind, nichts zu ändern. Denn der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 2. März 2006, 2003/15/0014 ausgeführt, dass es, wenn der Lieferant den Transport organisiert, solcherart keinen Unterschied macht ob er die Kosten selbst bezahlt und in den Warenpreis einrechnet oder ob er den Transportunternehmer eine eigene Rechnung an den Abnehmer der Ware stellen lässt.

Auch dem Einwand, dass die „verfahrensgegenständliche Mehrwertsteuerrichtlinie im Amtsblatt der Europäischen Union am 11.12.2006 veröffentlicht worden ist und erst ab Inkrafttreten dieser Richtlinie bzw. der Veröffentlichung dieser Richtlinie die Bestimmungen dieser Richtlinie herangezogen werden können, weshalb die ergangenen Bescheide für den Zeitraum 2005 bis 2006, unabhängig davon, ob es sich nun um einen Versandhandelsfall handelt oder nicht, jedenfalls rechtswidrig sind“, kommt aus nachstehendem Grund keine Berechtigung zu:

Da die in den Art. 33 und 34 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vom 28. November 2006 (MwStSystRL), 2006/112/EG – nach Art. 413 am 1. Jänner 2007 in Kraft getreten - normierten Regelungen über den Versandhandel den Regelungen des Art. 28b Teil B der 6. EG-RL vollinhaltlich entsprechen, erweisen sich die Bestimmungen des Art. 3 Abs. 3 bis 7 UStG 1994 jedenfalls als unionsrechtskonform.

Dem Vorwurf, die angefochtenen Bescheide seien nicht entsprechend begründet worden, ist entgegenzuhalten, dass Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 93, Tz 16 und die dort zitierte Judikatur). In diesem Zusammenhang ist auf das Erörterungsgespräch vom 24. Oktober 2013 und auf den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. September 2013 hinzuweisen.

Bezüglich der Höhe der getätigten Umsätze besteht im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht mit Rücksicht auf die von der Bf. aus den auf der CD der italienischen Steuerverwaltung gespeicherten Rechnungen abgeleiteten Bruttorechnungssummen (einschließlich italienischer Umsatzsteuer) völliges Einvernehmen mit dem Finanzamt Graz-Stadt (vgl. Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. April 2014).

Hinsichtlich der konkreten Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 2. März 2006, 2003/15/0014, Nachstehendes ausgeführt:

„Die Beschwerdeführerin wendet sich schließlich mit einem weiteren Argument gegen die im angefochtenen Bescheid vorgenommene konkrete Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlage.

Die belangte Behörde hat die Abgabenbemessungsgrundlage ermittelt, indem sie von den Bruttoeinnahmen der Beschwerdeführerin (ohne Abzug einer allfälligen luxemburgischen Umsatzsteuer von 3 %) eine 20 %ige österreichische Umsatzsteuer herausgerechnet hat. Demgegenüber vertritt die Beschwerdeführerin die Auffassung, die Bruttoeinnahmen wären zunächst um eine (allfällige) luxemburgische Umsatzsteuer von 3 % zu mindern, erst von diesem Nettobetrag sei unter Herausrechnung einer 20 %igen österreichischen Umsatzsteuer die Abgabenbemessungsgrundlage zu ermitteln. Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit auf. Gesetzt den Fall, der Ort der Lieferungen der Beschwerdeführerin befindet sich gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 (Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie) in Österreich, fällt Umsatzsteuer in Luxemburg rechtens nicht an, weshalb kein Grund dafür besteht, bei Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlage die Bruttoentgelte (zivilrechtlich vereinbarter Preis) gemäß § 4 Abs. 10 UStG 1994 um eine solche Steuer zu mindern.“

Demgemäß stellen sich die dem Normalsteuersatz unterliegenden Entgelte, ausgehend von den in der Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 30. Dezember 2013 dargestellten Bruttobeträgen, wie folgt dar (Beträge in Euro):

	2005	2006	2007	2008	2009	I-X/2010
Brutto- beträge	830.075,22	1.356.698,65	1.399,65	1.577.720,63	1.518,93	1.052.493,31
-20% USt	138.346,44	87.927,45	46.899,92	262.963,10	86.719,82	75.415,55
Netto- beträge	691.732,19	439.637,27	34.499,73	14.815,59	33.599,18	77.077,76
-Liefer- schwelle	100.000,00					
ustpfl. Entgelte	591.732,19	439.637,27	34.499,71	14.815,59	33.599,17	77.077,76

Gemäß § 274 Abs. 1 lit. a BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde beantragt wird.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag des Beschwerdeführers voraus. Dies ergibt sich aus § 274 Abs. 1 Z 1.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 274, Tz 2 und 3 und die dort zitierte Judikatur).

Da von der Bf. erstmalig in der Eingabe vom 22. März 2011 - "Ergänzende Ausführungen zur Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide zu Steuernummer 000/0000 für die Jahre 2005 bis 2010" - unter Punkt III. "die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 iVm § 250 BAO beantragt wird", besteht kein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich bei der Streitfrage, ob die in Italien ansässige Bf. den Transport der Düngemittel an die inländischen Abnehmer organisiert und beauftragt hat, um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 14. Mai 2014