

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R1 als Vorsitzenden, den Richter R2 als beisitzenden Richter sowie die beiden Laienrichter R3 und R4 über die Beschwerde der BF GmbH, Adr1, vertreten durch StB, Adr2, vom 16.01.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 11.12.2014 betreffend a) Umsatzsteuer 2013, b) Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 01 bis 09/20014 sowie c) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 01 und 04/2014, in der Sitzung am 19.02.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die angefochtenen unter lit. a bis c angeführten Bescheide wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin (Bf) ist der Import/Export von chinesischer Containerware (Kleinlederartikel, Handtaschen, etc.), welche per Schiff über den Seehafen Ort4 in das Gemeinschaftsgebiet gelangt. Die Container werden in der Folge durch eine Spedition nach F verbracht, wo die Verzollung stattfindet; von dort wird die Ware an die jeweiligen Vertragspartner (Kunden) der Bf, vornehmlich Unternehmen in Italien, Frankreich, Ungarn, etc. (allesamt in der EU ansässig), weiterbefördert.

In den angefochtenen Bescheiden, welche nach Abführung einer Außenprüfung per Datum 11.12.2014 ergangen sind, versagte das Finanzamt den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer.

Die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2014 und 04/2014 ergingen im wiederaufgenommenen Verfahren. Im Begründungsteil der Wiederaufnahmebescheide wurde auf die Feststellungen im Prüfungsbericht bzw. der dazugehörigen Niederschrift verwiesen.

Mit **Beschreibbeschwerde** vom 16.01.2015 wandte sich die Bf gegen die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung, wonach die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht der Bf in

Bezug auf die eingeführte Containerware nicht gegeben sei und daher ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer nicht in Frage komme. Die Bf wandte ua. ein, dass die von der Behörde vertretene Rechtsansicht den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verletze. Nach der Judikatur des EuGH vom 28.09.2007, Rs C-409/04 "Teleos", dürfe von diesem Grundsatz nur abgegangen werden, wenn als erwiesen gelte, dass der Steuerpflichtige in einem Steuerbetrug verstrickt sei. Diese Annahme treffe im vorliegenden Fall allerdings nicht einmal ansatzweise zu.

Was die Wiederaufnahme des Verfahrens anbelange, so habe die Bf sämtliche für die Beurteilung des Falles erforderlichen Fakten dem Finanzamt bereits vor der Aufnahme ihrer Tätigkeit im Zuge einer persönlichen Vorsprache zur Kenntnis gebracht. Die Bf habe das Finanzamt mehrfach ersucht, die aufgenommene Tätigkeit steuerlich zu prüfen, um so eine Potenzierung der Folgen etwaiger Fehler in der formalen Abwicklung hintanzuhalten. Die erste Prüfung durch das Finanzamt habe im April 2014 stattgefunden und habe es aus Sicht des Finanzamtes keinen Grund zu Beanstandungen gegeben. Die Feststellungen, die letztlich zu einer geänderten Rechtsansicht geführt hätten, seien erst aufgrund einer zollbehördlichen Prüfung getroffen worden. Dabei seien jedoch keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden.

Das **Bundesfinanzgericht** hatte in seinem **Erkenntnis vom 06.03.2017, RV/4100072/2015**, im ersten Rechtsgang erkannt, dass die Abzugsfähigkeit der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a und b iVm § 26 Abs. 3 UStG 1994 gegeben sei; aufgrund der vorliegenden Sachlage qualifizierte das Verwaltungsgericht die Einfuhr der Container in das Gemeinschaftsgebiet als Lieferung und nicht als sonstige Leistung.

In seinem Erkenntnis ließ das Bundesfinanzgericht die ordentliche Revision zu.

In der gegen das Erkenntnis eingebrachten Amtsrevision wandte das Finanzamt ua. ein, dass aufgrund der vorliegenden Vertragslage im Zusammenhalt mit dem tatsächlichen Geschehen die Bf eine sonstige Leistung und keine Lieferung erbringen würde bzw. erbracht hätte, zumal der Leistungscharakter gegenüber jenen Kriterien, die eine Lieferung charakterisieren, eindeutig prävaliere.

Mit **Erkenntnis vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0022-6**, hob der **VwGH** die Senatsentscheidung des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

In seinem Erkenntnis führte der Gerichtshof wörtlich folgendes aus:

*"1 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11. Dezember 2014 wurde festgehalten, aus China gelangten Waren (im Wesentlichen Bekleidung, Schuhe, Handtaschen) zunächst in den slowenischen Seehafen Ort4 und würden von dort in den weitaus überwiegenden Fällen nach Österreich verbracht, hier verzollt und sodann nach Italien und Ungarn weitergeleitet; in einigen Fällen erfolge auch eine direkte Beförderung von Ort4 nach Ungarn oder Italien. In China ansässige Unternehmen würden dabei als Lieferer auftreten und Rechnungen ausstellen; die Mitbeteiligte (Anm: im ggst Verfahren*

Bf) werde in den Rechnungen als Empfänger (Käufer) angegeben; sie verrechne diese Waren an verschiedene Abnehmer in Italien oder Ungarn. Mit der Abwicklung der Einfuhrformalitäten sei eine Spedition beauftragt worden; die Mitbeteiligte werde Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer.

2 Die Mitbeteiligte sei in den Bestellvorgang hinsichtlich der Waren selbst nicht involviert; die Bestellungen würden zur Gänze von den Abnehmern in Italien vorgenommen, indem sie diese entweder selbst an die Unternehmen in China senden oder über ein von der Mitbeteiligten beauftragtes drittes Unternehmen (L GmbH) abwickeln ließen. Die L GmbH erhalte von der Mitbeteiligten dafür eine Provision.

3 Die Mitbeteiligte habe sowohl mit den Abnehmern als auch den Lieferanten Grundverträge ("business contracts") mit im Wesentlichen folgenden Inhalten geschlossen:

a) betreffend Lieferanten:

1. Vertragsgegenstand sei der Zwischenhandel zwischen der Mitbeteiligten (A; [Anm.= Bf]) und dem chinesischen Lieferanten (B)

2. Vertragsinhalt:

A kaufe Frachtgut und verkaufe es vereinbarungsgemäß per Container an Kunden in der EU;

B erhalte die Zahlung des Rechnungsbetrags und Warenwerts direkt vom Endabnehmer;

A verrechne B nach der Lieferung ein Entgelt für seinen Aufwand;

als Lieferkondition gelte "DDP", vertragsgemäß würden Frachtkosten und Zoll (Abgaben) dem Lieferanten B von dem von ihm bekannt gegebenen Transportunternehmen in Rechnung gestellt;

B sei für die Qualität der Produkte verantwortlich, diese müsse den Vorschriften der EU entsprechen;

A akzeptierte keine Waren, bei denen es sich um Produktpiraterie handle;

Mängelbeschwerden würden direkt von den Endabnehmern an B gerichtet;

A übernehme keine Haftung für allfällige Zahlungsausfälle oder Zahlungsverzug zwischen den Endabnehmern und B;

der Rechnungspreis müsse dem echten Warenwert entsprechen, dies werde vom Lieferer auch garantiert.

3. Leistungen, zu denen die Mitbeteiligte verpflichtet sei:

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 Handelsvertrags  
ordnungsgemäße steuerliche Behandlung jedes einzelnen Containers und jeder  
Rechnung*

*monatliche Umsatzsteuererklärungen an die österreichischen Steuerbehörden*

*Extrastat-Bericht für jeden Container*

*b) Vereinbarung mit einem Kunden (hier etwa in Italien)*

*Der Käufer versichert, in den Streitjahren Bestellungen von Waren aus dem Sortiment, die vom Vertragspartner der Mitbeteiligten in China hergestellt wird, vorzunehmen;*

*das Sortiment und die Menge werden wunschgemäß über den Vertreter (L GmbH) angefordert;*

*die Qualitätskontrolle der Waren wird zum Teil direkt vom Endabnehmer in China nach Abschluss der Produktion organisiert werden;*

*die Zahlungsvereinbarung lautet "DDP Door IT" grundsätzlich 90 Tage nach Auslieferung direkt an den Produzenten in China;*

*ordnungsgemäße Meldungen an die Finanzverwaltung betreffend Intrastat und Steuern werden vom Abnehmer oder dessen Steuerberater vorgenommen.*

*4 In einer Niederschrift sei ergänzend angegeben worden, als Lieferkonditionen würden die Incoterms DDP (delivered duties paid) sowie CIF (cost insurance freight) vereinbart. In beiden Fällen erfolgten Verzollung und Transport im Auftrag der Mitbeteiligten. Bei "CIF" erfolge die Zahlung der Frachtkosten von Ort 4 bis zu den einzelnen Entladestellen der Kunden der Mitbeteiligten durch die Mitbeteiligte. Bei "DDP" erfolge die Frachtzahlung durch den Lieferer. Ungeachtet dessen könne die Mitbeteiligte den Container im Einfuhrort in Österreich stoppen.*

*5 Die hier zu beurteilenden Vorgänge seien nicht darauf gerichtet, der Mitbeteiligten die wirtschaftliche Substanz der Waren so endgültig zuzuwenden, dass gerade die Zuwendung des Gegenstandes den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges ausmache. Die Mitbeteiligte erwerbe nicht Waren, die sie anschließend weiterliefern und sei auch bei ihrer Einfuhr nicht umsatzsteuerrechtlich über sie verfügungsberechtigt, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden könne.*

*6 Mit Bescheiden vom 11. Dezember 2014 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 1/2014 und 4/2014 wieder auf. Weiters setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 sowie für die Zeiträume 1-9/2014 fest. Es verwies dazu - auch zur Begründung der Wiederaufnahme - auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.*

*7 Die Mitbeteiligte erhob gegen diese Bescheide Beschwerde.*

*8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge. Es änderte den Umsatzsteuerbescheid 2013 ab, hob die Bescheide betreffend*

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1 und 4/2014 ersatzlos auf und erklärte die Beschwerde betreffend die zugehörigen Sachbescheide (Umsatzsteuer 1 und 4/2014) als gegenstandslos; die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 2, 3 und 5-9/2014 hob das Bundesfinanzgericht ersatzlos auf. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

9 Begründend führte das Bundesfinanzgericht aus, der Unternehmer könne nur jene Einfuhrumsatzsteuer (als Vorsteuer) abziehen, die für Gegenstände entrichtet worden sei bzw. geschuldet werde, die für sein Unternehmen eingeführt worden seien. Im vorliegenden Verfahren sei zu prüfen, ob die von der Mitbeteiligten und ihren Vertragspartnern gesetzten Vorgänge als Lieferung (mit Verschaffung der Verfügungsmacht über die gelieferten Gegenstände) oder als sonstige Leistung zu beurteilen sei.

10 Aus den zwischen den chinesischen Lieferanten und der Mitbeteiligten geschlossenen Rahmenverträgen gehe hervor, dass der Wille der Vertragsparteien primär darauf ausgerichtet gewesen sei, die im Seewege gelieferten Waren (Container) mit Ausfolgung derselben in Ort4 in das Eigentum der Mitbeteiligten (Käuferin) zu übertragen. Durch die erfolgte körperliche Übergabe der Waren an den jeweils von der Mitbeteiligten beauftragten Frachtführer (als ihren Vertreter) sei der Mitbeteiligten auch die Verfügungsmacht über die Container bzw. die sich in den Containern befindlichen Handelswaren eingeräumt worden. Die Lieferung der zum Verkauf an verschiedene Unternehmer in der EU bestimmten Waren habe aus Sicht der Vertragsparteien eine Grundvoraussetzung dafür dargestellt, dass die ab Übernahme der Container in Ort4 von der Mitbeteiligten erbrachten sonstigen Leistungen (Beförderung der Güter nach F, Anmeldung für die Verzollung sowie Weiterbeförderung der Waren an die Kunden in Italien und sonstigen Staaten der EU) hätten zustande kommen können.

11 Es sei zutreffend, dass die in den Rahmenverträgen der Mitbeteiligten und ihrer europäischen Kunden enthaltenen Vertragsbedingungen, wonach etwa die Endkunden den Kaufpreis nicht an ihre Vertragspartnerin (die Mitbeteiligte), sondern direkt an die chinesischen Lieferanten zu zahlen hätten, etwaige Gewährleistungsansprüche direkt gegenüber den jeweiligen chinesischen Erzeugern geltend zu machen hätten sowie sich ergebende Zahlungsschwierigkeiten oder -ausfälle von Endkunden zu Lasten der chinesischen Lieferanten gingen, Vertragskautelen seien, die wohl kaum in Handelsgeschäften dieser Art zu finden seien. Die Abwälzung von Preis- und Gewährleistungsrisiko auf den jeweiligen Erzeuger schränke zweifellos das Unternehmerrisiko der Mitbeteiligten beträchtlich ein. Diese Bestimmungen vermöchten aber nicht darüber hinwegzutäuschen, dass der Hauptinhalt der mit den chinesischen Lieferanten abgeschlossenen Rahmenverträge die Lieferung von Containerware darstelle. Im Falle von Leistungsstörungen in der Abwicklung der Kaufgeschäfte zwischen den chinesischen Lieferanten und der Mitbeteiligten wäre es an der Mitbeteiligten gelegen, tätig zu werden und entsprechende Schritte zu setzen.

12 Auch wenn die Vereinbarungen jeweils auch Elemente aus Verträgen zu Gunsten bzw. zu Lasten Dritter enthielten, so ergebe sich eine unmittelbare Berechtigung und Verpflichtung ex contractu nur zwischen den jeweiligen Vertragsparteien. Die Mitbeteiligte habe sich aufgrund der vorliegenden Vertragslage in einer Position befunden, die es ihr nach körperlicher Übernahme der Waren in Ort4 erlaubt habe, 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 chinesischen Lieferanten und den Kunden der Mitbeteiligten in Europa seien keinerlei Vereinbarungen abgeschlossen worden.

13 Der Umstand, dass die Warenbestellungen der europäischen Endkunden großteils über den Agenten der Mitbeteiligten (L GmbH) abgewickelt worden seien - zum Teil seien die Warenbestellungen auch direkt von den europäischen Endkunden bei den chinesischen Lieferanten erfolgt - stehe der rechtlich und faktisch vorhandenen Dispositionsmöglichkeit der Mitbeteiligten in Bezug auf die gelieferten Gegenstände nicht entgegen. Selbst wenn die Mitbeteiligte nur mittelbar in den Bestellvorgang eingebunden gewesen sei, so würden sämtliche Bestellungen als Bestellungen der Mitbeteiligten gelten.

14 Dass die vorliegende Vertragskonstruktion in Verbindung mit den tatsächlichen Abläufen darauf ausgerichtet gewesen sei, der Mitbeteiligten die Verfügungsmacht über das Frachtgut zu verschaffen, manifestiere sich auch in der Verwendung von handelsrechtlichen Traditionspapieren (Konnossement in Form von Bill of Lading bzw. Seawaybill). Dieses Traditionspapier verkörpere derart das verbriefte Gut, dass die Übereignung des Papiers die Übereignung des Gutes bewirke.

15 Im Hafen Ort4 sei durch die nach Ausfolgung der Bill of Lading durch Vertreter der Mitbeteiligten an die jeweilige Reederei erfolgte körperliche Übergabe der Containerware der Mitbeteiligten die Verfügungsmacht an den Waren verschafft worden. Der Mitbeteiligten sei nicht bloß faktisch Verfügungsmacht eingeräumt worden, sie sei auch in rechtlicher Hinsicht in die Position versetzt worden, mit den übernommenen Gegenständen wie eine Eigentümerin zu verfügen und diese entsprechend für ihr Handelsgeschäft zu verwenden.

16 Dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegen würde, habe das Finanzamt nicht einmal behauptet; derartiges sei auch nicht erkennbar.

17 Die chinesischen Lieferanten hätten ihre an die Mitbeteiligte erbrachten Leistungen (Containerlieferungen) an die Mitbeteiligte fakturiert. Die Mitbeteiligte selbst habe wiederum den Verkauf der Container an ihre jeweiligen Kunden in Europa fakturiert. Sowohl die Kauf- wie auch die Verkaufsvorgänge hätten Eingang in das Rechenwerk der Mitbeteiligten gefunden. Die erworbenen Waren würden daher als für das Unternehmen der Mitbeteiligten bzw. für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze eingeführt gelten.

18 Dass die Eingangs- und Ausgangsfakturen in Bezug auf den darin ausgewiesenen Rechnungsbetrag identisch gewesen seien, ergebe sich aus der vorliegenden

*Geschäftskonstruktion, wonach der Gewinn der Mitbeteiligten pauschal je Container bemessen worden sei und damit bereits in dem von den chinesischen Lieferanten festgelegten Verkaufspreis enthalten (eingepreist) gewesen sei.*

*19 Die Festlegung einer Gewinnmarge in der vorliegenden Art möge für Geschäfte dieser Art untypisch sein. Der Umstand, dass der Verkaufspreis von den chinesischen Lieferanten vorgegeben sei und das Geschäftsmodell als solches für alle Beteiligten transparent gewesen sei, erweise sich für die Beurteilung betreffend die Verfügungsmacht als unschädlich.*

*20 Die Tätigkeit der Mitbeteiligten habe insgesamt betrachtet aus Elementen einer Lieferung und solchen einer sonstigen Leistung (Vorbereitung und Begleitung im Zollverfahren, Transport der Waren) bestanden. Die von der Mitbeteiligten ausbedungenen (unüblichen bzw. untypischen) Vertragskautelen stellten keine so schwerwiegende Einschränkung dar, dass die zwischen den chinesischen Lieferanten und der Mitbeteiligten abgeschlossenen Kaufgeschäfte als solche in Frage stünden. Nach der gegebenen Vertragslage sei die Intention der Vertragsparteien (chinesische Lieferanten und Mitbeteiligte) auf die Lieferung bzw. den Import von Containerware ausgerichtet gewesen. Dieselbe Absicht, nämlich die Lieferung von Handelsware, sei dem Vertragsverhältnis zwischen der Mitbeteiligten und ihren europäischen Kunden zugrunde gelegen.*

*21 Durch die vertraglich vereinbarten Vorbehalte sei zwar das unternehmerische Risiko der Mitbeteiligten minimiert worden, da sie weder "Preisgefahr" noch Gefahr einer Haftungsinanspruchnahme im Gewährleistungsfall zu tragen gehabt habe. Allerdings habe ein Unternehmerrisiko durch die Tragung der Gefahr des zufälligen Untergangs der Waren ab Übernahme bis zur Lieferung an den Endkunden bestanden. Der Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs habe in Bezug auf die Verfügungsmacht zumindest indiziellen Charakter. Die Mitbeteiligte habe sich durch den Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung gegen Unwägbarkeiten dieser Art abgesichert.*

*22 Das Finanzamt habe die durch die Mitbeteiligte erbrachten Warenlieferungen an ihre Kunden in Europa als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Eine derartige Behandlung hätte bei Verneinung der Verfügungsmacht über die importierten Waren nicht erfolgen dürfen.*

*23 Zu vom Zollamt übermittelten Unterlagen, wonach einige italienische und spanische Unternehmen mit der Mitbeteiligten keine Geschäftsbeziehungen unterhalten hätten, obgleich diese als Kunden der Mitbeteiligten geführt worden seien, sei zu bemerken, dass ein Nachweis darüber, dass die Mitbeteiligte in Umsatzsteuermalversationen verwickelt gewesen wäre, nicht erbracht worden sei. Da keinerlei substantielle Beweise im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung vorlägen, blieben diese Ergebnisse im Rahmen der rechtlichen Beurteilung außer Ansatz.*

*24 Die zu beurteilende Rechtsfrage, ob bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation der Mitbeteiligten Verfügungsmacht über die importierten Handelswaren zugekommen sei, erfülle die Zulassungsvoraussetzungen für eine ordentliche Revision.*

25 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts.

26 Die Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung und einen weiteren Schriftsatz eingebracht. Aufwendersatz wurde darin nicht angesprochen.

27 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

28 Das Finanzamt macht zunächst geltend, das Bundesfinanzgericht sei zu Unrecht zur Auffassung gelangt, die Mitbeteiligte habe die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht über die von ihr importierten Waren gehabt. Bei den zu beurteilenden Vorgängen handle es sich nicht um Lieferungen, sondern um sonstige Leistungen. Der wahre wirtschaftliche Gehalt sei nicht darauf gerichtet gewesen, der Mitbeteiligten die wirtschaftliche Substanz der Gegenstände endgültig zuzuwenden, und zwar so, dass gerade die Zuwendung der Gegenstände den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges ausmache.

29 Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer).

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

31 Entscheidend für den strittigen Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer ist somit, ob Gegenstände für das Unternehmen des Abgabepflichtigen eingeführt wurden. Der eingeführte Gegenstand muss dabei entweder zum Gebrauch, zum Verbrauch oder zum Verkauf bestimmt sein (vgl. VwGH 24.3.2015, 2013/15/0238, mwN). Artikel 168 Buchstabe e der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, die den Abzug der vom Beförderer der betreffenden Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer ist, sondern sie lediglich befördert und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen seiner mehrwertsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen hat, geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer ausschließt (EuGH 25.6.2015, DSV Road, C-187/14).

32 Entscheidend ist demnach, ob die eingeführten Gegenstände für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet wurden. Diese Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten liefert bzw. erbringt (vgl. neuerlich EuGH 25.6.2015, DSV Road, C-187/14, Rn. 49).

33 Hiefür ist wiederum maßgeblich, wie die von der Mitbeteiligten erbrachten Leistungen umsatzsteuerlich zu beurteilen sind.

34 Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Ist eine Leistungseinheit



*anzunehmen, so ist umsatzsteuerlich nur eine (einzige) Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075).*

*35 Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2017/15/0050, mwN).*

*36 Im vorliegenden Fall hatte die Mitbeteiligte Vereinbarungen sowohl mit (chinesischen) Lieferanten als auch mit (italienischen) Abnehmern geschlossen, wobei in den Vereinbarungen mit den Lieferanten auf jene mit den Endabnehmern verwiesen wurde und umgekehrt.*

*37 Nach den Vereinbarungen mit den Lieferanten sollte die Zahlung des Rechnungsbetrags (für die Waren) unmittelbar vom Endabnehmer erfolgen; die Mitbeteiligte übernahm hierfür keine Haftung. Die Mitbeteiligte würde hingegen nur für ihren Aufwand ein Entgelt an den Lieferanten verrechnen (bei Lieferkondition "CIF": Verrechnung an den Empfänger). Als Leistungen, zu denen die Mitbeteiligte verpflichtet sei, wurden dazu ausschließlich Leistungen zur Abwicklung des grenzüberschreitenden Transports genannt. Schließlich wurde in der Vereinbarung mit den Lieferanten auch festgehalten, dass Mängelbeschwerden von den Endabnehmern direkt an die Lieferanten gerichtet würden. In den Vereinbarungen mit den Kunden wurde hiezu angeführt, die Qualitätskontrolle der Waren werde zum Teil direkt vom Endabnehmer in China organisiert werden; das Bundesfinanzgericht geht - im Revisionsverfahren unbestritten - weiters davon aus, dass etwaige Gewährleistungsansprüche von den Kunden direkt gegenüber den jeweiligen chinesischen Erzeugern geltend zu machen waren. Die Eingangsfakturen der Mitbeteiligten waren mit den Ausgangsfakturen in Bezug auf den darin ausgewiesenen Rechnungsbetrag identisch; der Gewinn der Mitbeteiligten ergab sich aus einem Pauschalbetrag pro Container.*

*38 Damit standen in den Vereinbarungen die Leistungen der Mitbeteiligten im Zusammenhang mit der Abwicklung des grenzüberschreitenden Transports im Mittelpunkt.*

*39 Vor diesem Hintergrund bestand der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darin, dass die Mitbeteiligte Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung des grenzüberschreitenden Transports erbringt (zum Teil an die chinesischen Lieferanten, zum Teil an die italienischen Abnehmer), während die Lieferung der Ware als unmittelbar vom chinesischen Lieferanten an den jeweiligen Kunden erfolgt zu werten ist. Soweit in diesem Zusammenhang der Mitbeteiligten auch die Verfügungsbefugnis an Gegenständen - etwa durch Übergabe von Traditionspapieren - eingeräumt wurde, so diente dies lediglich dazu, diese Abwicklung durch die Mitbeteiligte zu ermöglichen. Es liegt somit eine sonstige Leistung der Mitbeteiligten vor.*

40 Der Wert der beförderten Waren gehört nicht zu den Kosten, die in diese von der Mitbeteiligten erbrachte Leistung einfließen, sodass die darauf entfallende Vorsteuer nicht abgezogen werden kann.

41 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig.

42 Lediglich ergänzend ist auszuführen, dass das angefochtene Erkenntnis - soweit es Umsatzsteuer 2013 sowie Umsatzsteuer 2- 3/2014 und 5-9/2014 betrifft (die Wiederaufnahme samt Neufestsetzung für 1 und 4/2014 könnte gestützt auf diesen Verfahrensmangel nicht erfolgreich bekämpft werden, da das Finanzamt die Wiederaufnahme nicht auf einen davon betroffenen Tatsachenkomplex gestützt hat) - auch mit dem in der Revision aufgezeigten Verfahrensmangel belastet ist.

43 Einem Unternehmer steht kein Recht auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung oder auf Mehrwertsteuererstattung zu, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war (vgl. VwGH 25.4.2018, Ra 2015/13/0025; vgl. auch die Schlussanträge der Generalanwältin, 6.9.2018, Vetsch Int. Transporte GmbH, C-531/17).

44 Gemäß § 115 iVm § 269 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Danach ist es grundsätzlich Aufgabe des Finanzgerichts, auch die sachverhaltsmäßigen Grundlagen der zu treffenden Entscheidung zu ermitteln (vgl. VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0064; 31.1.2018, Ro 2016/15/0020, je mwN).

45 Das Finanzamt hatte im Verfahren umfangreiche Ermittlungsergebnisse zu den Lieferanten und Abnehmern der Mitbeteiligten vorgelegt, woraus sich insbesondere Zweifel an der Einhaltung der sich aus dem Mehrwertsteuerrecht ergebenden Pflichten durch die Abnehmer der Mitbeteiligten ergaben. Es war Aufgabe des Bundesfinanzgerichts, diese Erhebungen allenfalls zu ergänzen (oder nach § 269 Abs. 2 BAO ergänzen zu lassen) und sodann insbesondere Feststellungen zum Sachverhalt zu treffen (Umsatzsteuermalversationen, die der Mitbeteiligten bekannt waren?) bzw. in rechtlicher Beurteilung zu prüfen, ob aufgrund des vorliegenden Sachverhalts die Mitbeteiligte derartige Malversationen hätte kennen müssen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich nicht darauf zurückziehen, dass das Finanzamt und die Zollbehörde dazu keine Nachweise erbracht hätten.

46 Das angefochtene Erkenntnis war daher wegen prävalierender Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben."

Im **fortgesetzten Verfahren** brachte die Bf vor, dass die im Erkenntnis des VwGH zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung gegen gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen verstoßen würde. Der VwGH habe im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise den Kaufvertrag zwischen der Bf und den Chinesen "ausradiert" und einen Kaufvertrag

zwischen den Chinesen und den jeweiligen Kunden der Bf fingiert. Der VwGH habe weiters die Tätigkeit der Bf als Transportleistung qualifiziert, wiewohl diese aufgrund gewerberechtlicher Vorschriften gar nicht befugt sei, derartige Leistungen zu erbringen. Ein derart massiver Eingriff in die Gestaltungsfreiheit sei nach bisheriger Rechtsprechung des EuGH lediglich bei Vorliegen eines Rechts- bzw. Gestaltungsmissbrauchs zulässig; ein derartiger Missbrauch liege gegenständlich allerdings offenkundig nicht vor.

Im Blickwinkel gemeinschaftsrechtlicher Betrachtungen bleibe ua. die Frage offen, ob ein Vorsteuerabzug überhaupt eine Verfügungsmacht voraussetze. Die nach bisheriger Praxis geltende Abzugsformel stelle auf Leistungsbeziehungen ab, die es bei der EUST gar nicht gebe. Aus diesem Grund verunmögliche die herkömmliche Abzugsformel der Logistikbranche den Abzug, was nach der Rechtsprechung des EuGH jedenfalls unzulässig sei.

Die Bf begehrte folgende Fragen dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Auslegung vorzulegen:

*"1. Sind die Art. 167, 168 lit e, 178 lit. c MwStSystRL 2006/112/EG dahin auszulegen, dass das Recht auf Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer derjenige Steuerpflichtige iSd Art 9 Abs. 1 MwStSystRL 2006/112/EG hat, der die Einfuhrumsatzsteuer als Folge seiner besteuerten Umsätze schuldet, unabhängig davon, ob er bei der Einfuhr Verfügungsmacht über den Gegenstand iSd Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL 2006/112/EG hat?"*

*2. Falls die erste Frage verneint wird, dürfen die Art. 167, 168 lit. e, 178 lit c MwStSystRL außerhalb des Verbots missbräuchliche Praktiken auf dem Gebiet der MwStSystRL aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise dahingehend ausgelegt werden, dass ein Lieferumsatz als Dienstleistungsumsatz zu werten ist?"*

Zur **Vorlagefrage 1** führte die Bf erläuternd aus, weder der EuGH in seinem "DSV-Road Urteil" vom 25.6.2015, C-187/14, noch der BFH in seinem Urteil vom 11.11.2015, V R 68/14, habe auch nur ansatzweise die Frage erörtert, ob die auf Leistungsumsatzsteuer bezogene Abzugsformel für den Vorsteuerabzug überhaupt auf die EUST als Vorsteuer anwendbar sei, zumal letztere unabhängig von jeglichen Leistungsbeziehungen sei. Lediglich das Finanzgericht Hamburg habe diese Frage klar und eindeutig in seinem Urteil vom 19.12.2012, 5 K 302/09, releviert und in der Folge verneint.

Die Anwendung der herkömmlichen Abzugsformeln auf die EUST sei schon auf Anhieb fraglich. In seinem Urteil vom 25.6.2015, C-187/14, Rn 49, habe der EuGH ausgeführt, dass nach dem Wortlaut des Art. 168 lit. e der MwStSystRL ein Recht auf Vorsteuerabzug nur bestehe, soweit die eingeführten Gegenstände für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet würden. Nach der Judikatur des Gerichtshofes sei diese Voraussetzung nur erfüllt, wenn die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden würden, die der Steuerpflichtige im Rahmen

seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefere bzw. erbringe. Diese Formel würde nicht zur EUST passen, weil sich die EUST in keiner Weise auf den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen beziehe. Diese erfasse vielmehr ausschließlich den Realakt des warenbezogenen Grenzübertritts und des nachfolgenden Eingangs der Ware in den Wirtschaftskreislauf.

Der EuGH habe in Wahrheit die Fragestellung nicht erörtert, ob und gegebenenfalls wie die für die Leistungsumsatzsteuer entwickelten Grundsätze des Vorsteuerabzugsrechts auch auf die EUST übertragen werden könnten. Die Unterschiede zwischen diesen beiden Arten der Umsatzsteuer (Leistungsbeziehungen einerseits, davon unabhängig die Einbringung der Ware als Realakt andererseits) seien indes derart erheblich, dass die Frage zwingend im Raum stehe, ob das auf die EUST bezogene Vorsteuerabzugsrecht des Art. 168 lit. e MwStSystRL unabhängig davon (Art. 168 lit. a MwStSystRL) zu interpretieren sei. Gemäß der Rechtsprechung des EuGH sei bei der Beurteilung des Vorsteuerabzugs gegebenenfalls auch der Entstehungsgrund des fraglichen Umsatzes zu berücksichtigen (EuGH vom 21.2.2013, C-104/14). Auch mit dieser Thematik habe sich der EuGH in seinem DSV-Road-Urteil nicht auseinandergesetzt. Eine angemessene Erörterung des Vorsteuerabzugsrechts der EUST bedinge sich mit den Entstehungsvoraussetzungen der EUST auseinanderzusetzen.

Weiters habe der EuGH trotz seines "DSV-Road-Urteils" vom 25.6.2015 (C-187/14) in den beiden verbundenen Rechtssachen C-226/14 (Eurogate) und C-228/14 (DHL) die Parteien aufgefordert zur Frage Stellung zu beziehen, ob die EUST als Vorsteuer betrachtet werden könne, wenn die betreffende Ware in weiterer Folge wieder ausgeführt werde.

Diese Frage hätte sich nicht gestellt, wenn die Verfügungsbefugnis der Logistikunternehmen "Eurogate" und "DHL" konstitutives Element des Vorsteuerabzugs bei der EUST wäre; eine derartige umsatzsteuerliche Verfügungsmacht hätten weder "Eurogate" noch "DHL" gehabt. Daraus sei zu ersehen, dass es auch für den EuGH trotz seines "DSV-Road-Urteils" zweifelhaft geworden sei, ob die Verfügungsbefugnis über den Gegenstand Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzugsrecht nach Art. 168 lit e, 178 lit e MwStSystRL sei. Der EuGH habe sich somit selbst von seinem "DSV-Road-Urteil" distanziert. Gemäß der Europäischen Kommission könne eine EUST nach Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK nicht entstehen. Sollte eine EUST dennoch entstehen, müsste in Wiederausfuhrfällen die EUST als Vorsteuer betrachtet werden, weil eine EUST ohne Einfuhr neutralisiert werden müsse.

Weder der EuGH noch der BFH und VwGH hätten sich mit der Argumentation des Finanzgerichtes Hamburg (Urteil vom 19.12.2012, 5K302/09) auseinandergesetzt.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der EuGH die Frage nach dem Vorsteuerabzugsrecht in seinem "DSV-Road-Urteil" – entgegen der Annahme des BFH – bislang noch nicht abschließend geklärt habe.

Nach der in Österreich geltenden Steuerrechtslage könne gem. § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG der Unternehmer die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein

Unternehmen eingeführt worden seien, als Vorsteuer abziehen. Entscheidend sei, dass der Unternehmer die Verfügungsmacht iSd § 3 Abs. 1 UStG bei der Einfuhr innehat; ob er auch die EUST schulde, die er abziehen wolle, sei irrelevant.

In Österreich herrsche folgende Praxis: Der Schuldner der EUST, der diese entrichtet habe, stelle dem umsatzsteuerlich Verfügungsberechtigten die Einfuhrumsatzsteuer in Rechnung und übergebe diesem seinen Steuerbescheid; der Verfügungsberechtigte könne sodann die Vorsteuer geltend machen. Von dieser Regelung würden insbesondere Spediteure Gebrauch machen, die als indirekter Vertreter (Schuldner der EUST) handeln und die EUST über ihr Aufschubkonto dem Vertretenen (=Gesamtschuldner) vorstrecken würden.

Im Blickwinkel der MwStSystRL sei dazu nachstehendes festzuhalten: Das Recht die EUST als Vorsteuer geltend zu machen, stehe nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Art. 167 und 168 lit e MwStSystRL und der Judikatur des EuGH vom 29.3.2012, C-414/10, Veleclair, Rn 21, 34, ausschließlich dem Schuldner der EUST zu. Der EuGH habe in seinem zitierten Urteil festgestellt, dass der Schuldner der EUST und der zum Abzug Berechtigte ein und dieselbe Person sei. Bei der EUST – und dies sei ein wesentlicher Unterschied zur inneren Umsatzsteuer – sei der Abzugsberechtigte mit dem Steuerschuldner identisch, währenddessen Steuerschuldnerschaft und Abzugsberechtigung bei der Leistungsumsatzsteuer auseinanderfallen würden. Bei der Leistungsumsatzsteuer sei der Rechnungsaussteller Schuldner der USt, der Rechnungsempfänger indessen abzugsberechtigt; eine derartige Konstellation gäbe es bei der EUST nicht.

Diese Schuldnerstellung könne auch nicht privatrechtlich, etwa durch die Rechnungsstellung auf den Verfügungsberechtigten übertragen werden. Österreich habe bestimmt, dass EUST-Schuldner der Zollschuldner sei (§ 26 Abs. 1 UStG iVm § 2 Abs. 1 ZR-DG iVm Art. 201 Abs. 3 ff ZK). Sodann sei nach dem Urteil in der Rs "Becker" vom 23.2.2013, C-104/12, allein das objektive Verhältnis zwischen den erbrachten Leistungen und der der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen maßgeblich. Demnach gelte, dass das Abzugsrecht ausschließlich der Steuerschuldner habe. Die Einschränkung wonach dem Steuerschuldner das Vorsteuerabzugsrecht nur dann zustehe, wenn er auch Verfügungsberechtigt sei, lasse sich aus Art. 168 MwStSystRL in keiner Weise entnehmen. Dies ließe sich allenfalls in den Begriff „verwendet“ im Einleitungssatz des Art. 168 der Richtlinie hineininterpretieren, was aber unzulässig sei. Das Kriterium der Verfügungsmacht mache den Vorsteuerabzug für den Spediteur, der typischerweise keine Verfügungsmacht habe, unmöglich. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechtes durch eine nationale Regelung sei allerdings gemeinschaftswidrig (EuGH 19.10.2017, C-101/16, SC Paper Consult). Wenn die EUST ohne Verfügungsmacht entstehe, so entstehe auch das Recht auf Vorsteuerabzug ohne Verfügungsmacht; die in Österreich geübte Praxis verstoße somit auch gegen Art. 167 MwStSystRL, zumal auch diese Bestimmung das Kriterium der Verfügungsmacht nicht vorsehe. Gemäß der besagten Norm entstehe das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entstehe.

Schlussendlich stehe der Grundsatz der Steuerneutralität in Frage, der unmöglich der Gestaltungsfreiheit der Mitgliedsstaaten zugänglich sein könne.

Der BFH habe das wesensfremde Kriterium der Verfügungsmacht „generiert“, um das Problem der Mehrheit der EUST-Schuldner zu lösen (vgl. FG Hamburg vom 19.12.2012, 5 K 302/09).

Das Kriterium der Verfügungsmacht ließe sich also nur dann in das Abzugsrecht inkorporieren, wenn sich dies einer Auslegung des Begriffs „verwendet“ iSd Art. 168 MwStSystRL ergeben würde. Für eine derartige Auslegung würde dieser verbrauchssteuerrechtliche Begriff allerdings nichts hergeben. Der Verwendungsbegriff erfasse jeden Umgang mit der Ware, also jeden steuerbegünstigten Ge- oder Verbrauch, ohne dass es dabei irgendwie auf Verfügungsmacht ankommen würde.

Entscheidend sei indes folgender Aspekt:

Würde das Tatbestandsmerkmal „verwendet“ Verfügungsmacht voraussetzen, würde aus der Verwendung eine Lieferung iSd. Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL. Eine derartige Auslegung stünde nicht nur der Wortsinn als unüberschreitbare Grenze der Auslegung entgegen, eine solche Auslegung würde auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs nach Art. 167 ff UZK den Unterschied zwischen EUST und innerer Umsatzsteuer aufheben. Die Art. 168 lit e und 178 lit e MwStSystRL würden sonach ihre praktische Wirksamkeit und ihren Sinn verlieren.

Im Gesichtswinkel unionsrechtlicher Überlegungen wäre das Vorsteuerabzugsrecht im Hinblick auf die EUST ausschließlich an die Steuerschuldnerschaft zu koppeln. Die Bestimmung des Art. 201 MwStSystRL („bei der Einfuhr wird die MwSt von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedsstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt“) indiziere, dass Einführer diejenige Person sei, die die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr schulde. Diese Beurteilung sei in Österreich nach zollrechtlichen Kriterien vorzunehmen; der Zollschuldner sei Steuerschuldner und damit auch Einführer.

Diese Interpretation decke sich auch mit Art. 168 lit. a MwStSystRL („soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: ... die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesen Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist“) sowie auch mit der Norm des Art. 178 lit. e MwStSystRL. Die letztgenannte Bestimmung ordnet an, dass der Steuerpflichtige für den Vorsteuerabzug nach Art. 168 lit. e in Bezug auf die Einfuhr von Gegenständen ein die Ausfuhr bescheinigendes Dokument besitzen müsse, welches ihn als Empfänger der Lieferung oder Importeur ausweise und den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer darstelle bzw. deren Berechnung ermögliche.

Im Lichte der unionsrechtlichen Rechtsprechung würde sich sonach nachstehendes in sich schlüssiges Konzept ergeben:

Einführer sei diejenige Person, der gegenüber die EUST festgesetzt werde. Dieser Einführer sei vorsteuerabzugsberechtigt, wenn er ein Steuerpflichtiger iSd. Art. 9 MwStRL sei (und das durch den Steuerbescheid nachweisen könne) und den Gegenstand (siehe Einleitungssatz des Art. 168 MwStRL) im Rahmen seiner steuerpflichtigen Tätigkeit „verwende“. Leistungsbeziehungen iSd. Art. 14 MwStSystRL seien der EUST völlig fremd. Demnach dürften Leistungsbeziehungen auch für das Recht auf Abzug der EUST als Vorsteuer nicht maßgeblich sein. In Bezug auf die in Österreich geübte Rechtspraxis würden erhebliche Zweifel hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit der MwStSystRL bestehen.

Zur aufgeworfenen **Vorlagefrage 2** führte die Bf nachstehendes ins Treffen: Der VwGH habe in seinem Erkenntnis Zl. Ro 2017/15/0022-6, mit welchem das Erkenntnis des BFG vom 06.03.2017, RV/4100072/2015, aus dem Rechtsbestand gehoben worden sei, wertungsmäßig aufgrund der angestellten wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht einmal einen Liefervertrag zwischen den chinesischen Lieferanten und der Bf als gegeben angesehen. Damit habe er die „business contracts“ vollständig umgestaltet und aus einer Nebenabrede zum Kaufvertrag eine einzige Transportdienstleistung fingiert; eine derartige habe die Bf allerdings nicht ausgeführt, sondern lediglich in Auftrag gegeben. Darüber hinaus sei die Bf nicht einmal im Besitz der Gewerbebefugnis eines Spediteurs (Transport-Organisator), was der VwGH offenbar ebenso übersehen habe. Mit dieser Umqualifizierung der „business contracts“ habe der VwGH – dies sei wohl das angestrebte Ziel gewesen – die ansonsten gegebene Verfügungsmacht der Bf verneint.

Die Bf vertrete indessen folgenden Standpunkt:

Wenn der Steuerpflichtige - wie vorliegendenfalls - Verfügungsmacht iSd. Art. 14 MwStSystRL über die Gegenstände erlange, dann könne ein Lieferumsatz nur unter den Voraussetzungen des Rechtsmissbrauchs iSd Urteils des EuGH vom 21.2.2006, C-255/02 (Rs Halifax), aufgrund rechtsmissbräuchlicher „Künstlichkeit“ in einen Dienstleistungsumsatz umgedeutet werden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dürfe im Mehrwertsteuerrecht nur ganz ausnahmsweise das von den Beteiligten wirtschaftlich und steuerlich gewollte missachten. Der EuGH habe in seinem besagten Urteil C-255/02 ausdrücklich festgehalten, dass Rechtsakte bestimmt zu sein hätten und ihre Anwendung für die Betroffenen vorhersehbar sein müsse. Dieses Gebot der Rechtssicherheit gelte in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handle, die sich finanziell belastend auswirken könnte, denn die Betroffenen müssten in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen. Die Vorgehensweise des VwGH öffne hingegen subjektiven Wertungen Tür und Tor und verstoße somit gegen das Gebot der Rechtssicherheit.

Art. 167 ff MwStSystRL lasse keine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu. Das BFG habe in seinem Ersterkenntnis ausführlich begründet, warum die Geschäfte der Bf als Liefergeschäfte zu qualifizieren seien und dass die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze gefunden hätten. Der Businessplan sei vor Aufnahme der Tätigkeit sogar vorher dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden. Die so genannten „business contracts“ seien reine Lieferverträge und würden gerade nicht ein

Bündel von unterschiedlichen Leistungen darstellen, deren Hauptzweck aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu ermitteln sei, wie dies etwa im Urteil des EuGH betreffend "Part Service Srl" vom 21.2.2008, C-425/08, der Fall sei. Die Rechtsgrundsätze dieses Urteils seien demnach hier gar nicht anwendbar; die vom VwGH hier angelegte wirtschaftliche Betrachtungsweise sei unzulässig und unionswidrig.

Die Bf verwies weiters auf das Urteil des EuGH vom 22.11.2017, C-251/16 (Rs Cussens), welches eine Weiterentwicklung des Halifax Urteils darstellen sollte. Die Bf ergänzte, dass die Umsätze, welche gegenständlich erbracht worden seien, wirtschaftlich sinnvoll seien; an ihnen sei nichts "Künstliches". Die Bf habe nicht gegen eine einzige Vorschrift der MwStSystRL verstoßen, sondern mit Unterstützung des Steuerberaters Dr. StB. sich vielmehr darum bemüht ihr Handeln an den Vorgaben der MwStSystRL auszurichten.

Der Hinweis des VwGH unter Rn 45, wonach möglicherweise die so genannte "Betrugsbekämpfungsklausel" des EuGH zu Lasten der Bf anzuwenden sei, sei gänzlich verfehlt. Der Einfuhrumsatz, um den es hier allein gehe, sei unstrittig in jeder Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt worden. Der Hinweis des VwGH betreffe ausschließlich die Steuerbefreiung der danach getätigten innergemeinschaftlichen Lieferung von Österreich nach Italien. Diese sei auch nicht streitgegenständlich. Allerdings folge aus dieser innergemeinschaftlichen Lieferung, dass die Bf auch bei der Einfuhr in die EU Verfügungsmacht gehabt habe, und zwar nicht nur vordergründig oder zum Schein, denn diese Verfügungsmacht bei der Einfuhr sei eine „echte“ oder „materielle“ Voraussetzung für ihre innergemeinschaftliche Lieferung nach Italien gewesen. Zum anderen sei es Aufgabe des Finanzamtes, eine Beteiligung der Bf an einer vorsätzlich begangenen Umsatzsteuerhinterziehung der italienischen Abnehmer nachzuweisen (vgl. EuGH vom 20.6.2018, C-108/17).

Mit **Ergänzungseingabe** vom 13.12.2018 führte die Bf aus, dass die Aussagen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0022-6, wonach die Lieferung der Ware von den chinesischen Lieferanten an den jeweiligen Endkunden als unmittelbar zu qualifizieren sei, unvertretbar und widersprüchlich sei. Fakt sei, dass es keine Kaufverträge zwischen den Chinesen und den Endkunden gebe; derartige Kontrakte würden sich auch wertungsmäßig nicht herstellen lassen.

Im übrigen sei die Verfügungsbefugnis auf rechtlicher Ebene angesiedelt und zwar unabhängig vom zugrundeliegenden kausalen Verpflichtungsgeschäft. Wenn der VwGH meine, dem Beförderer (auch wenn dieser Eigentümer oder Einführer sei) würde nach dem Urteil "DSV-Road" niemals das Vorsteuerabzugsrecht zustehen, wenn die Verschaffung der Verfügungsmacht hauptsächlich der Abwicklung von Transportleistungen diene, dann wäre diese Ansicht eine völlige Neuinterpretation des Art 14 MwStSystRL.

In Ansehung der im "DSV-Road-Urteil" unter Rz 51 getroffenen Aussage, wonach Art 168 lit e MwStSystRL dahingehend auszulegen sei, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegenstehe, die den Abzug der vom Beförderer der betreffenden Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer sei, sondern sie lediglich befördere, und



die Zollabfertigung ihres Versandes im Rahmen einer mwstpfl. Beförderungstätigkeit vorgenommen habe, geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer ausschließe, sei folglich noch folgende Frage an den EuGH heranzutragen:

*"Gilt diese in Rz 51 getroffene Feststellung auch für einen Beförderer, der Verfügungsmacht iSd Art 14 Abs. 1 MwStRL bei der Einfuhr hat?"*

Sollte der EuGH diese Frage wider Erwarten beantworten, so stelle sich die Frage, ob die Verfügungsmacht über die Gegenstände bei der Einfuhr nicht doch Voraussetzung für die Steuerschuldnerschaft nach Art 201 MwStSystRL sei.

Auch sei die Frage, ob die Bf in ihrer Funktion als Transportdienstleistende überhaupt EUST Schuldnerin werden könne, vom EuGH nicht hinlänglich geklärt worden.

Die Bf regte an, folgende Fragen im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH zur Abklärung heranzutragen:

- 1. Setzt die Bestimmung des Art 201 MwStSystRL voraus, dass diejenige Person, die der Mitgliedstaat als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt, Verfügungsmacht iSd Art 14 MwStSystRL bei der Einfuhr hat?*
- 2. Wird diese Frage bejaht, berechtigt diese Verfügungsmacht zum Abzug der EUST als Vorsteuer auch dann, wenn sie zur Abwicklung des grenzüberschreitenden Transports verschafft wird?*
- 3. Unterliegen die Tätigkeiten eines Beförderers nach Art 2 Abs. 1 lit c MwStSystRL der Mehrwertsteuer auf die Einfuhr gemäß Art 2 Abs. 1 lit d i.V.m. Art. 30 und 70 MwStSystRL?*

Die Bf hielt abschließend fest, dass nur ein Einfuhrumsatz der EUST unterliegen könne. Die Bf habe aber nach der Auffassung des VwGH die Waren aber gerade nicht eingeführt; das sollten die chinesischen Lieferanten gewesen sein. Infolge dessen dürften die Transportdienstleistungen der Bf, die keinem Zoll unterliegen, auch keiner EUST unterliegen.

Mit **Replik vom 12.02.2019** hielt die Amtspartei dagegen, dass für die Bf ein Rechtsanspruch auf Vorlage der aufgeworfenen Fragen an den EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 267 AEUV nicht bestehe. Das BFG sei vielmehr im Rahmen der Bindungswirkung nach § 63 VwGG an die Rechtsansicht des VwGH, welche er in seinem Erkenntnis vom 18.10.2018 zum Ausdruck gebracht hatte, gebunden. Die Initiierung eines Vorabentscheidungsersuchens würde gegen die bestehende Bindungswirkung verstoßen.

Der VwGH selbst habe in seinem Erkenntnis vom 18.10.2018 die Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens für nicht erforderlich angesehen, wiewohl sich dieser mit der unionsrechtlichen Thematik ausführlich auseinandergesetzt habe.

Zum inhaltlichen Aspekt hielt die Amtspartei fest, dass das von der Bf relevierte Urteil des Finanzgerichtes Hamburg durch den BFH, und zwar mit Urteil vom 13.02.2014, V R 8/13,

aufgehoben worden sei. Damit gehöre die besagte erstinstanzliche Entscheidung nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Der BFH habe in seinem Urteil vom 11.11.2015, V R 68/14, klar und um missverständlich festgehalten, dass gemäß den Aussagen des EuGH im "DSV-Road-Urteil" es keinen Anlass gäbe auf das Auslegungsmerkmal der Verfügungsmacht iZm der Gewährung des Vorsteuerabzuges betreffend EUST zu verzichten.

Der BFH habe deutlich zum Ausdruck gebracht, dass das Innehaben von Verfügungsmacht über die eingeführten Gegenstände Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei. Die Frage, ob die für Leistungssteuer entwickelten Grundsätze im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug auch auf die Einfuhrumsatzsteuer übertragen werden könne, sei bereits vom EuGH abschließend beantwortet worden.

In seinem Urteil vom 16.02.2012, Eon Aset Menidjmont OOD, Rs C- 118/11, habe der EuGH in Bezug auf das Vorsteuerabzugsrecht iZm der Leistungssteuer ausgeführt, dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen müsse. Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang liege weiters nur dann vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden würden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefere bzw. erbringe. In seiner Entscheidung vom 25.6.2015, C-187/14 ("DSV-Road") habe der EuGH exakt die von ihm zur Leistungssteuer entwickelten Grundsätze herangezogen und diese dahingehend präzisiert, dass der Wert der beförderten Waren nicht zu den Kosten gehöre.

Eine Zusammenschau dieser beiden Entscheidungen zeige somit, dass nach der Judikatur des EuGH die für die Leistungsumsatzsteuer entwickelten Kriterien auch auf die Einfuhrumsatzsteuer anzuwenden seien.

In diesem Zusammenhang sei auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.03.2015, 2013/15/0238, zu verweisen. Demnach ließen sich die Aussagen des EuGH zum in Art. 168 lit a MwStSystRL geregelten Tatbestand der Lieferung von Gegenständen bzw. Erbringung von Dienstleistungen zweifellos auf den Fall der Umsatzsteuerentstehung durch Einfuhr nach Art. 168 lit e der RL, übertragen und zwar mit der Maßgabe, dass anstelle der steuerpflichtigen Lieferungen oder Dienstleistungen die Einfuhr als Steuerentstehungstatbestand trete. Der EuGH lege – so der VwGH – im wesentlichen den Begriff der „Zwecke seiner besteuerten Umsätze“ aus, welcher als Teil des Einleitungssatzes des Art. 168 MwStSystRL auch für den Fall der Einfuhr nach lit. e dieses Artikels maßgebend sei. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs „C.I.L.F.I.T.“ vom 6.10.1982, C-283/81, sei die Anregung zur Einholung einer Vorabentscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof verworfen worden, und zwar mit der Begründung, dass bereits eine gesicherte Rechtsprechung vorliege, durch die die betreffende Rechtsfrage gelöst worden sei. Die Auslegung des Art. 168 MwStSystRL

erscheine durch die bisherige Rechtsprechung des EuGH ausreichend geklärt, wobei es nicht entscheidungswesentlich auf Unterschiede zwischen der lit a und der lit e des Art. 168 der Richtlinie ankomme. Maßgeblich sei die Auslegung des Einleitungssatzes des Art. 168, zu welcher bereits gesicherte Rechtsprechung des EuGH existiere. Der VwGH verweise in Bezug auf die Frage der näheren Konkretisierung des erforderlichen direkten und unmittelbaren Zusammenhanges zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz (dh hier Einfuhr) und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen (dh hier den verrechneten und besteuerten Speditionsleistungen) auf die Ausführungen des EuGH in seinem Urteil vom 21.2.2013, Rs Becker, C -104/12. Aus diesem Urteil sei zu entnehmen, dass der Versuch den oben beschriebenen erforderlichen Zusammenhang noch präziser formulieren zu wollen, vergeblich wäre. Ein derartiger Zusammenhang müsse vielmehr von den nationalen Gerichten und Behörden fallbezogen beurteilt werden.

Der VwGH habe in Einklang mit der Rspr des EuGH in seinem Erkenntnis vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0022-6, völlig zurecht erkannt, dass es entscheidungswesentlich sei bzw. darauf ankomme, dass die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen fänden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefere bzw. erbringe. Der VwGH habe festgestellt, dass die Eingangsfakturen der Bf mit den Ausgangsfakturen identisch seien, sodass die Einfuhrumsatzsteuer bei der Bf gerade keinen Eingang in die Preisgestaltung gefunden habe.

Was die vom VwGH angezogene Möglichkeit der Verstrickung der Bf in Umsatzsteuerumkehrungen anlange, so sei diesbezüglich auf das EuGH-Urteil in der Rs Kittel, C-439/04, zu verweisen, wonach dann kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, wenn der Abnehmer wusste oder wissen hätte müssen, dass der betreffende Umsatz bzw. der vor- oder nachgelagerte Umsatz in der Lieferkette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sei; dabei erweise sich der Verschuldensgrad der Fahrlässigkeit als ausreichend.

In der im fortgesetzten Verfahren abgeführten **Beschwerdeverhandlung** führte die Amtsvertreterin aus, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.10.2018 nicht die Existenz von Kaufverträgen zwischen den Chinesen und den Endkunden in Italien unterstellt habe, sondern lediglich ausgesprochen habe, dass die Lieferung der Ware als unmittelbar vom chinesischen Lieferanten an den jeweiligen Endkunden erfolgt zu werten sei.

Bei der Beurteilung der vorliegenden Thematik sei vornehmlich auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen, die sachenrechtliche Verfügungsmacht hänge kausal mit dem Verpflichtungsgeschäft zusammen. Die beschwerdeführende Partei habe keine Verfügungsmacht über die Gegenstände gehabt.

Der VwGH habe zudem bereits in seinem Urteil vom 24.03.2015, 2013/15/283 - der diesem Verfahren zugrunde liegende Sachverhalt weise deutliche Parallelen zum vorliegenden auf - die Vorlage der Rechtsfragen an den EUGH abgelehnt.

Im Übrigen sei der dem Urteil des Finanzgerichtes Hamburg vom 18.02.2014 zugrunde liegende Sachverhalt mit dem gegenständlichen nicht vergleichbar, zumal es darin um die Einfuhr von Waren aus einem Drittland gegangen sei, welche wiederum in ein weiteres Drittland verbracht worden seien.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass der VwGH in Rz 39 seines Erkenntnisses vom 18.10.2018 die Verfügungsmacht an sich bzw. die Einräumung derselben nicht in Abrede gestellt habe. Jedenfalls liege durch die Übergabe der Traditionspapiere zivilrechtliches Eigentum an den Waren vor. Dem zivilrechtlichen Eigentum sei in der Regel mehr an Gewicht beizulegen als der im Umsatzsteuerrecht geforderten Verfügungsmacht.

Dass die Bf Eigentümerin der Waren geworden sei, ergäbe sich konsequenter Weise schon aus dem Umstand, dass diese (und nicht die Chinesen) die Containerwaren an die Kunden in der EU geliefert hätte; zudem hätte die Bf das Risiko des Unterganges der Waren zu tragen gehabt. Die Steuerbefreiung der ig Lieferung sei ausschließlich durch die Bf in Anspruch genommen worden. Wenn der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.10.2018 die Auffassung vertrete, es sei möglich die Verfügungsmacht im Rahmen von Transportdienstleistungen zu erwerben, so impliziere diese Auffassung die Existenz von zwei Arten von Verfügungsmacht. Ob derartiges zuträfe, sei allerdings höchst fraglich.

Wenn der VwGH Verfügungsmacht annehme, andererseits aber ausspreche, dass diese zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer nicht berechtigen würde, so dränge sich zwangsläufig die Frage auf, ob sich diese Rechtsansicht in irgendeiner Art und Weise in der Mehrwertsteuerrichtlinie verankern ließe. Diese Frage könne allerdings nur vom EuGH abschließend beurteilt werden. Die Ausführungen des VwGH implizieren, dass die Bf zu Unrecht die Einfuhrumsatzsteuer getragen habe, zumal Dienstleistungen nicht einfuhrumsatzsteuerpflichtig seien. Zudem werde die Bf durch die Entscheidung des VwGH mit einem Aufwand belastet; eine derartige Vorgangsweise verstoße gegen den Grundsatz der Mehrwertsteuerneutralität und habe zudem Pönalcharakter.

Es sei zutreffend, dass sich der EuGH in seinem "DSV-Road" Urteil mit der Vorsteuerabzugsfähigkeit der Einfuhrumsatzsteuer bei einem Spediteur beschäftigt habe, allerdings sei die Frage in Bezug auf das Vorliegen der Verfügungsmacht bislang offen geblieben. Dies ergebe sich bereits aus der Fragestellung des EuGH in den beiden Rechtssachen "Eurogate" und "DHL". Unterstellte man, eine EUST wäre nach Art. 204 entstanden, so dränge sich die Frage auf, ob diese EUST dann als Vorsteuer abzugsfähig wäre. Die Europäische Kommission habe diese Frage bejaht.

Die Amtsvertreterin verwies auf die finanzamtlichen Schriftsätze sowie auf die bezughabenden VwGH-Erkenntnisse. Weiters führte diese aus, dass der VwGH in Rz 39 seines Erkenntnisses vom 18.10.2018 nicht von Verfügungsmacht, sondern von Verfügungsbefugnis gesprochen habe. Zwischen den beiden Termini bestehe ein Unterschied, zumal Verfügungsmacht der weitere Begriff sei. Verfügungsbefugnis über die Waren benötige ein Spediteur, um überhaupt seine Tätigkeit ausüben zu können. Verfügungsmacht sei hingegen ein Begrifflichkeit des Vorsteuerrechtes.

Der steuerliche Vertreter warf die Frage auf, ob es zulässig sei, den klaren Inhalt eines Traditionspapieres für Zwecke der Umsatzsteuer umzudeuten. Darüber hinaus legte dieser ein Schreiben der Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft vom 29.02.2016 vor, aus welchem hervorgeht, dass das Verfahren gegen die Beschuldigte AB (Gf der Bf) wegen § 35 Abs. 2 FinStrG u.a. eingestellt wurde.

Die Amtsvertreterin beantragte die Abweisung der Beschwerde.

### **Über diese Beschwerde hat das Gericht im fortgesetzten Verfahren erwogen:**

Gemäß § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses (Beschlusses) gemäß § 42 Abs. 2 leg. cit. durch den VwGH die Rechtssache in die Verfahrenslage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses (Beschlusses) befunden hat.

Die Bestimmung des § 63 Abs. 1 VwGG ordnet an:

*„Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.“*

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die ordentliche Revision des Finanzamtes Spittal Villach gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 06.03.2017, ZI RV/4100072/2015, mit Erkenntnis vom 18.10.2018, ZI. Ro 2017/15/0022-6, entschieden und dabei ausgesprochen, dass die vom BFG vertretene Rechtsansicht, wonach die Tätigkeit der Bf aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse, insbesondere der vorliegenden Vertragslage, als Lieferung zu qualifizieren sei, mit Rechtswidrigkeit belastet sei. Der Gerichtshof wertete unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise und des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung die ausgeübte Tätigkeit umsatzsteuerrechtlich als sonstige Leistung; damit blieb ein Abzug der EUST als Vorsteuer versagt.

Der Gerichtshof begründete seine Entscheidung ua. mit der Argumentation, für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer sei entscheidungswesentlich, ob die Gegenstände für das Unternehmen des Abgabepflichtigen eingeführt worden seien; dies sei dann der Fall, wenn die Gegenstände entweder zum Gebrauch, Verbrauch oder zum Verkauf bestimmt seien. Der Mittelpunkt der von der Bf ausgeübten Tätigkeit bzw. ihr wirtschaftlicher Gehalt habe laut VwGH darin bestanden, "Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung des grenzüberschreitenden Transportes" zu erbringen. Die im Urteil des EuGH vom 25.6.2015, DSV Road, C -187/14, dargelegten Ausführungen ließen erkennen, dass Art. 168 lit. e der Richtlinie 2006/112/ EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL; kurz RL genannt) einer nationalen Regelung nicht entgegenstehe, die den Abzug der vom

Beförderer der betreffenden Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer sei, sondern sie lediglich befördere und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen seiner mehrwertsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen habe, geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer ausschließe.

Wie der VwGH weiters unter Bezugnahme auf die einschlägige Judikatur des EuGH festhielt, sei die Voraussetzung, dass die eingeführten Gegenstände für Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet würden nur dann als erfüllt zu betrachten, wenn die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen fänden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefere bzw. erbringe. Dies sei vorliegendenfalls aufgrund der gegebenen Sachlage - die Ausgangsfakturen seien betragsmäßig ident mit den Eingangsfakturen - nicht der Fall.

Weiters sei bei Beurteilung der Frage, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliege, eine Aufspaltung in einzelne Bereiche nicht vorzunehmen. Bei Vorliegen einer Leistungseinheit ist umsatzsteuerlich nur eine einzige Leistung anzunehmen, deren steuerlichen Folgen sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. Hauptleistung richten würden. Allfällige Nebenleistungen würden das Schicksal der Hauptleistung teilen.

Aufgrund der gesetzlich verankerten Bindungswirkung nach § 63 VwGG ist das BFG dazu gehalten, den Vorgaben des VwGH in seinem Erkenntnis ZI Ro 2017/15/0022-6 Folge zu leisten und die Tätigkeit der Bf als sonstige Leistung zu qualifizieren. Diese Bindungswirkung gilt hinsichtlich aller für die Aufhebung tragenden Gründe. Keine Bindung an die Rechtsanschauung des VwGH gilt etwa dann, wenn die Verwaltungsgerichte im fortgesetzten Verfahren eine andere Rechts- oder Sachlage vorfinden und die die Entscheidung des VwGH tragenden Gründe auf diese nicht übertragbar sind (*Twardosz*, Handbuch VwGH Verfahren, 3. Aufl., S 201f).

Ein späteres EuGH-Urteil ändert nicht die Rechtslage, sondern stellt diese grundsätzlich nur klar (*Twardosz*, aaO.). Die Bindungswirkung nach § 63 VwGG wird zwar durch den Anwendungsvorrang des Unionsrechts verdrängt; dieser kommt allerdings nur dann zum Tragen, wenn im (aufhebenden) Erkenntnis des VwGH auf gemeinschaftsrechtliche Fragen (etwa mangels Relevierung durch die Verfahrensparteien) überhaupt nicht eingegangen wurde.

Im vorliegenden Fall hatte sich der VwGH allerdings mit der unionsrechtlichen Thematik - möglicherweise aufgrund eines im Revisionsverfahren erstatteten nachgelagerten Schriftsatzes der mP (nunm. Bf) - auseinandergesetzt und dabei die im EuGH-Urteil "DSV Road" getroffenen Aussagen für beachtlich und entscheidungswesentlich qualifiziert. Dieser Beurteilung - soweit sie sich auf die tragenden Aufhebungsgründe bezieht - ist sonach in Ansehung der bestehenden Bindungswirkung präjudizieller Charakter beizulegen.

## **Zur Anregungen auf Vorlage der von der Bf aufgeworfenen Fragen an den EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens ist somit festzuhalten:**

Die Bestimmung des Art. 267 AEUV normiert:

*„Der Gerichtshof der Europäischen Union entscheidet im Wege der Vorabentscheidung*

- 1. über die Auslegung der Verträge,*
- 2. über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union.*

*Wird eine derartige Frage einem Gericht eines Mitgliedstaats gestellt und hält dieses Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich, so **kann** es diese Frage dem Gerichtshof zur Entscheidung vorlegen.*

*Wird eine derartige Frage in einem schwebenden Verfahren bei einem einzelstaatlichen Gericht gestellt, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, so **ist** dieses Gericht zur Anrufung des Gerichtshofs verpflichtet. [...]“*

Im fortgesetzten Verfahren hatte die Bf vorgebracht, die zur gegenständlichen Thematik (Abzugsfähigkeit von EUST als Vorsteuern) herrschende inländische Rechtslage im Zusammenhalt mit der dazu ergangenen VwGH-Judikatur wäre unionswidrig.

Der erkennende Senat hält dazu fest:

Der EuGH hat in seinem Urteil "DSV Road", C- 187/14, unmissverständlich die Kriterien für die Abzugsfähigkeit der EUST für jene Stpfl, die nicht Eigentümer oder Einführer sind und als Beförderer an der Einfuhr derselben mitwirken (ggst Spediteur), festgelegt. Der EuGH hielt dazu fest, dass *"nach dem Wortlaut von Art. 168 Buchstabe e der Mehrwertsteuerrichtlinie ein Recht auf Vorsteuerabzug nur besteht, soweit die angeführten Gegenstände für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist diese Voraussetzung nur erfüllt, wenn die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt (vgl. Urteile SKF, C-29/08, Rn 60, und Eon Aset Menidjmont, C-118/11, Rn 48). Da der Wert der beförderten Waren nicht zu den Kosten gehört, die in die von einem Beförderer, dessen Tätigkeit sich auf die entgeltliche Beförderung dieser Waren beschränkt, in Rechnung gestellten Preise einfließen, sind die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 168 Buchstabe e der Mehrwertsteuerrichtlinie im vorliegende Fall nicht erfüllt."*

Wenn der VwGH den wirtschaftlichen Gehalt der erbrachten Tätigkeit als "Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung des grenzüberschreitenden Transportes" qualifiziert, so setzt er diese mit jener von Speditoren gleich. Diese Einstufung bildete letztendlich auch die Grundlage für die Heranziehung der im EuGH-Urteil "DSV-Raod"

dargelegten unionsrechtlichen Aspekte. Der erkennende Senat des BFG ist - wie bereits ausgeführt - aufgrund der bestehenden Bindungswirkung grundsätzlich an diese Rechtsanschauung gebunden.

Wie der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis ZI. Ro 2017/15/0022-6 feststellte, waren im vorliegenden Fall die im besagten EuGH-Urteil genannten Voraussetzungen, die einer Versagung des Vorsteuerabzuges entgegenstehen, aufgrund des Umstandes, dass die Eingangsrechnungen dieselben Beträge aufwiesen wie die Ausgangsfakturen, nicht erfüllt. Dass die Bf ihren Gewinn pauschal je Container lukriert hatte, erweist sich nach Auffassung des VwGH als nicht ausreichend, um den diesbezüglichen gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben gerecht zu werden.

Dass jene Grundsätze, welche vom EuGH in Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern aus Leistungsumsätzen entwickelt wurden, auch für die Einfuhrumsatzsteuer gelten, lässt sich nach Auffassung des erkennenden Senates auch aus dem EuGH-Urteil "DSV Road" unzweifelhaft entnehmen. Die belangte Behörde verweist in ihrer Replik vom 12.02.2019 auf die Aufführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.03.2015, 2013/15/0238, welche wie folgt lauten:

*" Diese Aussagen des Europäischen Gerichtshofes zum nunmehr in Art. 168 lit. a Mehrwertsteuersystemrichtlinie geregelten Tatbestand der Lieferung von Gegenständen bzw. Erbringung von Dienstleistungen lassen sich zweifellos auf den hier gegenständlichen Fall der Umsatzsteuerentstehung durch Einfuhr nach Art. 168 lit. e der Richtlinie übertragen mit der Maßgabe, dass an Stelle der steuerpflichtigen Lieferungen oder Dienstleistungen die Einfuhr als Steuerentstehungstatbestand tritt. Die zitierte Rechtsprechung legt im Wesentlichen den Begriff der "Zwecke seiner besteuerten Umsätze" aus, welcher als Teil des Einleitungssatzes des Art. 168 Mehrwertsteuersystemrichtlinie auch für den hier zu beurteilenden Fall der Einfuhr nach lit. e dieses Artikels maßgebend ist."*

Was das Innehaben der Verfügungsmacht über die Waren anbelangt, so teilt der erkennende Senat die Judikatur des BFH, wonach sich aus der Rechtsprechung des EuGH nicht erschließen lasse, dass die Verfügungsmacht keine Tatbestandsvoraussetzung für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges wäre (vgl. BFH Urteil vom 11.11.2015, V R 68/14). Zutreffend ist allerdings, dass der Inhalt der Verfügungsmacht im Gesetz nicht näher erläutert wird. Nach der einschlägigen Literaturmeinung ist die Befähigung zur Verfügung ein eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff, der - auch im Lichte des Gemeinschaftsrechtes - nicht zwingend den zivilrechtlichen Eigentumserwerb voraussetzt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG Kommentar, 4. Aufl., S. 365 und die dort zit. EuGH-Judikatur). Dass im gegenständlichen Fall die Bf durch die vorliegenden Traditionspapiere nicht zivilrechtliche Eigentümerin der Waren geworden wäre, wurde in keiner Phase des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ausgesprochen bzw. angenommen. Entscheidungswesentlich bleibt, dass der wirtschaftliche Gehalt eines Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden. Gerade diese



Voraussetzung war im vorliegenden Fall jedoch - nach (bindender) Auffassung des VwGH - nicht gegeben.

An die Rechtsansicht des VwGH, wonach der zivilrechtlichen Komponente, nämlich dem Bestehen von rechtsgültigen Kaufverträgen (business contracts) zwischen den chinesischen Lieferanten und der Bf einerseits und der Bf und deren Endabnehmer andererseits, weniger Gewicht beizumessen sei als dies das BFG in seinem Erkenntnis vom 06.03.2017 getan hatte, ist der erkennende Senat bei Erlassung dieses Ersatzerkenntnisses ebenso gebunden.

Abgesehen davon vermag der Senat in der Auslegung der Vertragslage bzw. Gewichtung der einzelnen Sachverhaltselemente im Blickwinkel einer wirtschaftlichen Betrachtung durch den VwGH keinen Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen erblicken. Wie der EuGH in seinem Urteil zur Rs "Becker", C- 104/12, festhielt, obliegt es den nationalen Gerichten und Behörden im Rahmen der ihnen obliegenden Anwendung den direkten und unmittelbaren Zusammenhang, der zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen vorliegen muss, festzustellen. Das Bestehen und die Intensität eines derartigen Zusammenhanges müsse stets fallbezogen von den nationalen Instanzen beurteilt werden.

Zum Einwand der Verletzung des Grundsatzes der Neutralität der Umsatzsteuer ist festzuhalten, dass sich die ausländischen Kunden der Bf die Vorsteuer grundsätzlich abziehen können (vgl. VwGH 24.03.2015, 2013/15/0238).

Auch vermag die Bf durch den Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rs Veleclair SA, C-414/10, nichts zu gewinnen. In seiner Sentenz beurteilte der EuGH die herangetragene Frage, ob Art 17 Abs. 2 Buchstabe b RL dahingehend auszulegen sei, dass er einem Mitgliedstaat erlaube, das Recht auf Abzug der EUST von der tatsächlichen vorherigen Zahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner abhängig zu machen, wenn dieser auch der zum Abzug Berechtigte sei. Der Gerichtshof verneinte dies. Dass der Umstand der Steuerschuldnerschaft (Steuerschuldner wird grundsätzlich gemäß Art 201 Abs. 3 S 1 ZK der Anmelder) jedenfalls mit dem Recht auf Abzug der EUST als Vorsteuer verknüpft wäre, lässt sich aus dem besagten Urteil nicht ersehen.

Der VwGH hatte in seinem Erkenntnis vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0022-6, seine Rechtsauffassung, welche sich insbesondere auch auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben stützt, deutlich zum Ausdruck gebracht.

Der erkennende Senat sieht keine Veranlassung, die von Seiten der Bf aufgeworfenen Fragen im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH heranzutragen. So liegen keine hinreichenden Gründe vor, die (auch aus unionsrechtlicher Sicht) gegen die Anwendung der im EuGH-Urteil "DSV Road", C-187/14, dargestellten Grundsätze sprechen. Der dem besagten Urteil zugrunde liegende Sachverhalt deckt sich - und zwar unter der Prämisse, dass die Leistung der Bf als mit der eines Spediteurs bzw. Transportdienstleisters vergleichbar beurteilt wird - in den entscheidungswesentlichen (gemeinschaftsrechtlichen) Belangen mit dem hier

zu beurteilenden. Aufgrund der Spezialität dieses Urteils zeitigen die von der Bf aufgeworfenen Fragen keinen derartigen Stellenwert, dass dem erkennenden Senat Zweifel an der Vereinbarkeit des VwGH-Erkenntnisses vom 18.10.2018 mit dem Unionsrecht aufkämen (vgl diesbezüglich auch VwGH vom 24.3.2015, 2013/15/0238).

### **Zu den verfahrensrechtlichen und inhaltlichen Aspekten der Beschwerde:**

Dass die in den beschwerdebelasteten Bescheiden ausgewiesenen Werte unrichtig ermittelt worden wären, wurde in der Beschwerde nicht vorgebracht. In den vorliegenden Behördenakten finden sich diesbezüglich auch keine Anhaltspunkte.

Vom erkennenden Senat war zu prüfen, ob die verfahrensrechtlichen Wiederaufnahmebescheide in Bezug auf die Umsatzsteuerfestsetzungen 01/2014 und 04/2014 geeignet sind, die darauf basierenden Sachbescheide zu tragen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenes Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte (sog. Neuerungsstatbestand). Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, sohin Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als im Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Keine nova reperta und damit keine Wiederaufnahmegründe sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (VwGH 19.05.1993, 91/13/0224). Maßgeblich ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Aus der Aktenlage ergibt sich folgende Sachverhalt: Der Erstbescheid betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2014 erging am 25.03.2014, jener betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/20014 mit Datum 24.06.2014 (aufgrund eingereicherter Voranmeldungen).

In der Beschwerde wird nunmehr ausgeführt, dass die Bf einerseits die belangte Behörde bereits vor Aufnahme ihrer Tätigkeit durch ein persönliches Gespräch mit der für den Umsatzsteuerbereich zuständigen Fachbeamtin Frau Mag. Be über ihre Tätigkeit in Kenntnis gesetzt habe, andererseits habe eine im April 2014 durchgeführte Außenprüfung (USo-Prüfung) durch den Betriebsprüfer ADir. NN zu keinerlei Beanstandungen geführt. Damit wären die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gegeben.

Dazu ist festzuhalten: Außer Streit steht, dass am 04.03.2013 die Eheleute EL Frau Mag. Be aufsuchten, um Auskunft in Bezug auf diverse sich ergebende steuerliche Fragen in Bezug auf die Tätigkeit der Bf einzuholen. Wie Mag. Be dem BFG in ihrer Eingabe vom 30.12.2016 mitteilte, sei keine vollständige Offenlegung sämtlicher Sachverhaltsaspekte erfolgt. So sei ihr (Mag. Be) gegenüber etwa nicht erwähnt worden, dass die Bf in Bestellvorgänge nicht eingebunden oder für Qualitätskontrollen nicht zuständig gewesen wäre. Dass die Auskunft von Mag. Be unverbindlich und ohne rechtliches Präjudiz erteilt wurde, wurde auch von Frau EL (Gf der Bf) in der mündlichen Senatsverhandlung am 09.02.2017 ausdrücklich bestätigt. Frau EL gab auch zu Protokoll, dass sie bei dem Gespräch mit Frau Mag. Be keine Verträge bzw. Unterlagen mitgebracht bzw. vorgelegt habe. Ebenso gab Frau EL an, Frau Mag. Be habe ihr mitgeteilt, dass eine verbindliche Beurteilung erst durch die Außenprüfung vorgenommen werden könne.

Aktenkundig ist - die diesbezügliche Fragenliste wurde von der Bf im Rahmen der im ersten Rechtsgang abgeführten Beschwerdeverhandlung am 09.02.2017 zur Vorlage gebracht - dass im Zuge der Vorsprache folgende Fragen an die Fachbeamtin herangetragen wurden:

- "1. Fremdwährung buchen oder in Euro mit Zollwertkurs - Eingang und Ausgang*
- 2. Provisionsrechnung oder ??? An den Chinesen wird in Euro gestellt.*
- 3. Welche Unterlagen werden für eventuelle Prüfung benötigt.*
- 4. Zahlung direkt von Italiener an Chinesen - mit Text auf den ER und AR*
- 5. Zahlungsfluss evt. Wird eine Bestätigung außerhalb der Bestätigung die auf den Rechnungen oben steht benötigt?*
- 6. Können die Rechnungen in Englisch geschrieben werden?*
- 7. Nachweise laut Containerliste - mit einzelnen Belegen - siehe*
- 8. Beförderungsnachweise - CMR*
- 9. Warenbewegungen - B/L-CMR*
- 10. Verfügungsmacht der Waren in Österreich*
- 11. Warenbewegung direkt von China - nach Slowenien - Verzollung in Slowenien-Lieferung direkt nach Italien; Waren wird fakturiert an BF. - BF. fakturiert nach Italien*
- 12. Slowenien zwei Möglichkeiten der Verzollung*
  - a) Verzollung auf BF.- mit Anführung des Kunden in Italien - ZM Meldung und Extrastat Slowenien auf Italien*
  - b) Verzollung auf BF. - ohne Anführung des italienischen Kunden - Lieferort Italien - ZM Meldung und Extrastat auf Österreich*

### *13. Abfertigung EV.... EUST - Anwendung von § 26 Abs. 3 Z 2 UStG ??*

*Wann wird die EUST am Steuerkonto gutgeschrieben? Bis heute noch nicht oben (ersten waren am 21.2.2013)*

*Wie wird gegengebucht - Vorschreibung vom Feber mit 15.04.2013."*

Dass Frau Mag. Be mangels vollständiger Kenntnis der Vertragslage nicht imstande war, eine umfassende rechtliche Beurteilung des Falles abzugeben, ist für den erkennenden Senat offenkundig und bedarf keiner weiteren Erörterung. Die Vorsprache der Eheleute EL im März 2013 beim Finanzamt vermag jedenfalls kein Hindernis darzustellen, welches einer Wiederaufnahme des Verfahrens entgegen stehen würde.

Was die Beurteilung der Sachlage durch die Außenprüfung (Bp ADir. NN) anbelangt, so ergibt sich diesbezüglich folgendes Bild:

Der Betriebsprüfer ADir. NN wurde am 09.02.2017 zeugenschaftlich einvernommen. Im Zuge dieser Einvernahme gab ADir. NN zu Protokoll, dass der erste Prüfungsauftrag per Datum 09.04.2014 von seiner Dienstbehörde ausgestellt worden sei. Dieser Prüfungsauftrag habe den Zeitraum bis Februar 2014 umfasst. Mit Datum 24.09.2014 sei ein weiterer Prüfungsauftrag ergangen, welcher die Zeiträume 03 bis 07/2014 betroffen habe. Der letzte Prüfungsauftrag - dieser sei am 29.09.2014 ausgestellt worden - habe den Zeitraum 08/2014 betroffen.

Mit der Durchführung der Prüfung habe er am 15.04.2014 in den Räumlichkeiten der Bf begonnen; die erste Prüfung habe maximal zwei Tage angedauert und seien keine Feststellungen gegenüber der Bf bzw. deren steuerlichen Vertreter geäußert worden. Er habe lediglich gegenüber StB StB zum Ausdruck gebracht, dass keine Mängel im Hinblick auf die formelle Richtigkeit bzw. Vollständigkeit vorliegen würden.

Bereits im Zuge der ersten Prüfung seien ihm die Rahmenverträge (business contracts) vorgelegt worden. Der Bestellvorgang der Waren sei ihm am 15. bzw. 16.04. allerdings nicht bekannt gewesen.

Der Zeuge hielt fest, dass er nach Abführung der ersten zwei Prüfungstage seiner Dienststelle keinen Bericht über etwaige Feststellungen überreicht habe. Dies sei auch nicht erforderlich gewesen, zumal er gewusst habe, dass eine Parallelprüfung durch den Zoll erfolge. Am 15.04. bzw. 16.04. 2014 sei er sich in Bezug auf die Frage des Vorliegens der Verfügungsberechtigung nicht sicher gewesen; er habe aus diesem Grunde in der Folge den bundesweiten Fachbereich mit dieser Frage konfrontiert.

Weiters liegt im Verwaltungsakt des Finanzamtes eine Email des Betriebsprüfers ADir. NN an StB STB vom 24.07.2014 ein, welche folgenden Inhalt aufweist:

*"Nachdem so viele meiner Aussagen im Raum stehen und zitiert werden, darf ich kurz klarstellen:*

*- Die Umsatzsteuerprüfung ist noch nicht abgeschlossen;*

- *Es gibt zwar derzeit (noch) keine Feststellungen, aber die vom Zollamt vorgebrachten Zweifel werden (nach Rücksprache mit dem Fachbereich) und letztlich auch vom Finanzamt geteilt bzw. werden geprüft (daher auch die Niederschrift);*
- *Ich habe noch keine rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes abgegeben, sondern die Fragen den Fachbereich übermittelt [..]"*

Der erkennenden Senat hält dazu fest:

In Bezug auf den am 25.03.2014 ergangenen Erstbescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2014 steht fest, dass im Zeitpunkt der Erlassung desselben von Seiten des Finanzamtes noch keinerlei Prüfungshandlungen gesetzt worden waren. Dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt, welcher zur Erlassung des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheides geführt hatte, dem Finanzamt bereits am 25.03.2014 bekannt gewesen war, kann demnach ab ovo ausgeschlossen werden. Aus diesem Grunde vermag das Beschwerdevorbringen hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides betreffend Festsetzung an USt für 01/14 nicht zu tragen.

Hinsichtlich des am 24.06.2014 ergangenen Erstbescheides betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2014 steht fest, dass der Betriebsprüfer ADir NN, welcher im übrigen bei seiner Vernehmung auf das Gericht einen sehr glaubwürdigen Eindruck hinterließ, zwar schon Prüfungshandlungen, und zwar am 15. und 16.04.2014 gesetzt hatte, die auf die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes gerichtet waren. Zu dem besagten Zeitpunkt war dem Prüfer jedoch die konkrete Abwicklung des Bestellvorganges der Waren nicht bekannt.

Der Bestellvorgang zählt nach Auffassung des Senates allerdings zu den wesentlichen Sachverhaltselementen, deren Kenntnis sich für eine abschließende steuerliche Beurteilung der Tätigkeit als erforderlich erweist.

Der Prüfer ließ sowohl seine Dienstbehörde als auch die Bf zunächst im Unklaren über die von ihm angestellten Überlegungen und Feststellungen, indem er die Prüfung vorerst nicht abschloss.

Da das Prüfungsverfahren im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2014 (24.06.2014) durch den Prüfer nicht abgeschlossen war und der Prüfer zu diesem Zeitpunkt noch keinen Bericht an das Finanzamt erstattet hatte, hatte die bescheiderlassene Behörde (Finanzamt) im Zeitpunkt der Bescheiderteilung aus Sicht des Verfahrens, welches dem Festsetzungsbescheid vom 24.06.2014 zugrunde lag, keine Kenntnis über den entscheidungswesentlichen Sachverhalt.

Der erste Prüfungsauftrag, welcher dem Tätigwerden des Außenprüfers an den beiden Prüfungstagen 15. und 16.04.2014 zugrunde lag, betraf zudem lediglich die Zeiträume 2013 sowie 01 und 02/2014. Die Prüfung des Zeitraumes 04/2014 fand erst

Deckung im Prüfungsauftrag vom 24.09.2014, welcher drei Monate nach Erlassung jenes von der Wiederaufnahme belasteten Bescheides ausgestellt wurde.

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens liegen gegenständlich sowohl hinsichtlich der Festsetzung an USt für 01/2014 als auch für 04/2014 vor.

Was die Beschwerde gegen die Sachbescheide (Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 und Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 01 bis 09/2014) anlangt, so wird auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0022-6, verwiesen.

### **Begründung gemäß § 25a Abs. 1 VwGG**

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.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich in Anbetracht der zu diesem Fall ergangenen Rechtsprechung des VwGH allesamt nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Februar 2019