

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.04.2016

Geschäftszahl

2013/13/0051

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Fries, über die Beschwerde der S Handelsges.m.b.H. in S, vertreten durch die Aucon Wirtschaftstreuhand GmbH und Consultus Wirtschaftstreuhand GmbH in 1130 Wien, Kopfgasse 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 15. März 2013, Zl. RV/0284-W/08, miterledigt RV/0276-W/08, RV/0277-W/08, RV/0278-W/08, RV/0283-W/08, betreffend u. a. Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Anfechtung (Umsatzsteuer 2003) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Ein Kostenzuspruch findet nicht statt.

Begründung

1 Die beschwerdeführende GmbH, die im Wesentlichen mit Baumwolle und Textilwaren handelt, stand nach einem Bericht vom 11. November 2005 über das Ergebnis einer Außenprüfung im Verdacht, u.a. im Streitjahr 2003 in eine Abgabenhinterziehung in der Form eines "Karussellbetruges" eingebunden gewesen zu sein. Aus einem Drittstaat importierte Waren seien nur zum Schein an eine Abnehmerin in Deutschland verkauft und statt dem behaupteten Transport dorthin in Wahrheit in Österreich in Umlauf gebracht worden. Hieraus folge - soweit für das Beschwerdeverfahren wesentlich - eine Umsatzsteuernachforderung.

2 Auf der Grundlage dieses Berichtes erließ das Finanzamt unter Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechenden Bescheid über die Umsatzsteuer für das Jahr 2003.

3 Der von der beschwerdeführenden Partei dagegen erhobenen Berufung gab die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid in der Hauptsache nicht Folge, wobei die belangte Behörde im Gegensatz zum Finanzamt aber nicht mehr davon ausging, dass für die beschwerdeführende Partei handelnde Personen vom "Karussellbetrug" Kenntnis gehabt hätten. Sie stellte fest, die von der beschwerdeführenden Partei bei der Spedition E eingelagerten und mit schriftlichem Kaufvertrag vom 7. Mai 2003 an eine Abnehmerin in München verkauften Waren seien von der beschwerdeführenden Partei bei der Spedition E zur Abholung durch die von der Münchner Abnehmerin beauftragte Spedition K freigestellt, von Mitarbeitern der Spedition K am 8. und 12. Mai sowie am 4. und 5. Juni 2003 abgeholt und statt nach München in das Lager einer Gesellschaft in Wien gebracht worden. Der beschwerdeführenden Partei habe die Abnehmerin in München jeweils ein bis zwei Monate später falsche Frachtbriefe der Spedition K über den angeblichen Transport nach München übermittelt. Welche Mitarbeiter der Spedition K welche Abholungen vornahmen, stellte die belangte Behörde auf Grund der auf den Selbstabholungsscheinen der Spedition E geleisteten Unterschriften (mit einer Ausnahme) fest.

4 Ausgehend davon, dass einerseits keine Scheingeschäfte vorlägen, die Waren aber andererseits nicht wirklich das Bundesgebiet verlassen hätten und somit keine steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 vorlägen, prüfte die belangte Behörde die Erfüllung der Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994, unter denen eine zu Unrecht als steuerfrei behandelte Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen ist. Sie hielt fest, die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung habe auf falschen Angaben des Abnehmers beruht, betonte im Zusammenhang mit der Beachtung "der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns", dass sich die beschwerdeführende Partei dabei nicht auf damals noch fehlende Erfahrung mit innergemeinschaftlichen Lieferungen berufen könne, und versagte die Steuerbefreiung mit dem Argument, bei der Spedition E, der die beschwerdeführende Partei auch keinen diesbezüglichen Auftrag erteilt

habe, sei jeweils entgegen dem letzten Satz des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 die Identität des Abholenden nicht festgehalten worden. Beim Festhalten der Identität des Abholenden handle es sich um "eine Handlung, die nur im Zuge der Abholung gesetzt werden kann". Dies ergebe sich einerseits aus dem Wort "festzuhalten", andererseits aus dem "Zusammenhang mit der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes. Etwas festzuhalten bedeutet, es in zeitlicher Nähe zum Ereignis aufzuzeichnen. Ebenso hat der Unternehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes im zeitlichen Umfeld des Liefervorganges an den Tag zu legen".

5 Dem daran anschließenden Satz, im Rechtsmittelverfahren sei daher eine Nachholung des Festhaltens der Identität des Abholenden "ebenso wie" ein Nachholen der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes und "anders als" beim Buchnachweis "nicht möglich", folgte die rechtliche Schlussfolgerung, "da" die Identität der Abholenden im Streitfall nicht festgehalten worden sei, habe die beschwerdeführende Partei "nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt und somit die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 4 UStG nicht vollständig erfüllt". In dieser Situation müsse der beschwerdeführenden Partei der Vertrauensschutz versagt bleiben, ohne dass es noch darauf ankäme, ob ein Buchnachweis vorgelegen oder nachträglich erbracht worden sei.

6 Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten durch die belangte Behörde erwogen hat:

7 Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 lautet:

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

8 Der letzte Satz dieser Bestimmung, durch den sie sich im Übrigen auch von § 6a Abs. 4 des deutschen UStG unterscheidet, wurde in der Regierungsvorlage, 1715 BlgNR 18. GP 78, nicht gesondert begründet. Die Erläuterungen zu Art. 7 Abs. 4 lauteten:

"Art. 7 Abs. 4:

Die Vorschrift enthält eine Vertrauensschutzregelung. Sie beruht auf Artikel 21 Z 1 lit. a und auf Artikel 28 c Teil A der RL. Dem Unternehmer wird die Steuerbefreiung trotz fehlender Voraussetzungen belassen, wenn er bei Beachtung der einem ordentlichen Kaufmann obliegenden Sorgfalt die unrichtigen Angaben des Abnehmers nicht erkennen konnte. Zum Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers wird der Sorgfaltspflicht des Unternehmers im Regelfall dadurch genügt, daß er sich die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers nachweisen läßt. Liegen die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung vor, schuldet der Abnehmer die Steuer."

9 Hinter dem Verweis auf die genannten Bestimmungen der 6. EG-RL, 77/388/EWG, die keine Vertrauensschutzregelung vorsahen, stand eine dazu ergangene Protokollerklärung in der Ratstagung am 16. Dezember 1991 (vgl. u.a. *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 1997, 396 f).

10 Der Zweck des nicht gesondert erläuterten letzten Satzes wurde von *Ruppe* (UStG1, 1995, Art. 7 Tz 30 f; vgl. jetzt *Ruppe/Achatz*, UStG4, 2011, Art. 7 Tz 39 f) und ihm folgend *Tumpel* (a.a.O., 400) darin gesehen, die Einbringung der im zweiten Satz normierten Steuerschuld des Abnehmers zu sichern. Hiezu werde im letzten Satz eine besondere Pflicht normiert, bei deren Nichterfüllung es auch dann, wenn die Identität des "Abnehmers" auf andere Weise (als durch ein Festhalten der Identität des "Abholenden" durch den Unternehmer) ermittelt werden könne, nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Abnehmer komme. Andere Autoren meinten, bei dieser Auslegung ginge der letzte Satz "ins Leere, denn eine Identitätsprüfung wird man auch ohne diese Bestimmung von der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes verlangen" (vgl. *Kolacny/Caganeck*, UStG3, 2005, Art. 7 Anm 11, in die Folgeaufgabe von *Mayr/Ungericht* nicht übernommen; *Schwab* in *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar zur MWSt, 46. Lfg, Dezember 2015, Art. 7 Anm 67). Zum Teil wurde daraus geschlossen, beim letzten Satz der als "Vertrauensschutzregelung" eingeführten Bestimmung handle es sich um eine nicht nur Fälle des Vertrauensschutzes betreffende Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung in Abholfällen (*Gepperth* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON2, 2010, Seite 2204 und Art. 7 Rz 93).

11 Für *Ruppe* und *Ruppe/Achatz* (jeweils a.a.O.) schien bzw. scheint sich eine weitere Sorgfaltsprüfung - im Sinne des hier angefochtenen Bescheides - zu erübrigen, wenn die Identität des Abholenden nicht festgehalten wurde: "hat der Unternehmer es unterlassen, die Identität des Abholenden festzuhalten, dann hat er nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt". Auch für *Tumpel* (a.a.O., 400) ist das Unterlassen der Identitätsfeststellung "mit der zwingenden Sanktion verbunden, dass bei unrichtigen Angaben des Abnehmers der Unternehmer die notwendige Sorgfalt unterlassen hat". Ob nachträglich angebotene Beweismittel, wie zum Beispiel Zeugen, anzuerkennen seien, scheint *Tumpel* "fraglich, zumal die Identität des Abholenden gem Art 7 Abs 4 UStG 'festzuhalten' ist".

12 Die in Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994 normierte Pflicht tritt zu den Nachweispflichten betreffend Nachweis der Beförderung oder Verwendung und Buchnachweis hinzu, die Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 und die Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 dem Unternehmer auferlegen.

13 Der Nachweis der Beförderung oder Versendung (§§ 1 ff der Verordnung) ist in Abholfällen im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 (Beförderung oder Versendung durch den Abnehmer) nur bei Beförderung, aber nicht auch bei Versendung u.a. durch eine "Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten" zu führen (§ 2 Z 3 der Verordnung). Die Anforderungen an den Nachweis sind in diesem Fall (wie auch bei Beförderung durch den Unternehmer) höher als im Versendungsfall, weil in den Beförderungsvorgang keine dritte Person eingeschaltet ist (*Tumpel*, a.a.O., 384). Nur im Zusammenhang mit der Beförderung ohne Einschaltung selbständiger Dritter (nicht jedoch bei der Versendung) verweist *Tumpel* (a.a.O., 386) im Übrigen auch auf die ergänzende Funktion des Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994 zur Verhinderung von Missbräuchen in (Barzahlungs-)Abholfällen.

14 Für den Buchnachweis (§§ 5 ff der Verordnung) hat der Unternehmer u.a. stets den Namen und die Anschrift des Abnehmers (§ 6 Z 1) und "in Abholfällen" auch "den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers" aufzuzeichnen (§ 6 Z 2 der Verordnung). Auch in diesem Punkt unterscheidet sich, wie schon durch den letzten Satz des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994, die österreichische Rechtslage in Bezug auf Abholfälle von der deutschen (vgl. § 17c Abs. 2 Z 2 dUStDV). Der "Beauftragte" im Sinne des § 6 Z 2 der Verordnung kann nach *Tumpel* (a.a.O., 394 f) - anders als nach § 2 Z 3 der Verordnung - auch ein selbständiger Dritter, also insbesondere ein Spediteur sein. Für *Tumpel* ergibt sich daraus die Frage, "ob in Fällen, in denen zB von einem Spediteur im Auftrag des Abnehmers eine große Menge Stahl abgeholt wird, bloß der Name und die Anschrift der Spedition oder die Daten jedes Fahrers aufzuzeichnen sind". Ziel "der Regelung" sei die Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme einer fremden Umsatzsteueridentifikationsnummer, wozu *Tumpel* auf einen Kommentar zur deutschen Regelung des § 17c Abs. 2 Z 2 dUStDV verweist (Pflicht zur Aufzeichnung des Namens und der Anschrift des Beauftragten des Abnehmers nur bei einer Lieferung "im Einzelhandel oder in einer für den Einzelhandel gebräuchlichen Art und Weise"). Es müsste daher "in jenen Fällen, in denen ein Gegenstand abgeholt wird und eine missbräuchliche Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer durch den Abholenden so gut wie ausgeschlossen ist", genügen, wenn Name und Anschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers aufgezeichnet werden "und auf die Erfassung der Identität des Abholenden verzichtet wird". Für die Erlangung des Vertrauensschutzes gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 sei die Identität des Abholenden hingegen zwingend festzuhalten. Dies gelte, wie *Tumpel* noch hinzufügt, auch für den Fall der Abholung durch den Abnehmer selbst, die (mangels eines "Beauftragten") keine besondere Aufzeichnungspflicht gemäß § 6 Z 2 der Verordnung auslöst.

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

16 Entsprechendes gilt seit dem Urteil vom selben Tag, C- 409/04, EU:C:2007:548, *Teleos u.a.*, auch für den Vertrauensschutz in Fällen, in denen es am objektiven Vorliegen der Voraussetzungen fehlt. Die Behörden des Liefermitgliedstaates sind nach Rn 68 dieses Urteils nicht befugt, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt (vgl. ähnlich auch u. a. die Urteile vom 16. Dezember 2010, C-430/09, EU:C:2010:786, *Euro Tyre*, Rn 38, vom 6. September 2012, C-273/11, EU:C:2012:547, *Mecsek-Gabona*, Rn 55, und vom 9. Oktober 2014, C-492/13, EU:C:2014:2267, *Traum*, Rn 26 ff).

17 Die Stellung des Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994 im Aufbau der Regelung lässt - in Verbindung mit der Erläuterung des gesamten Absatzes als "Vertrauensschutzregelung" - keinen Zweifel daran, dass es sich im Sinne der Meinung von *Ruppe* und *Tumpel* um eine nur den Vertrauensschutz betreffende Anordnung handelt. Zu beachten ist aber auch deren Stellung innerhalb dieses Absatzes. Sie ist der Rechtsfolge ("In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer") nachgereiht und damit nicht - oder jedenfalls nicht ausdrücklich - als eine ihrer Voraussetzungen gestaltet. Dies entspricht der von den genannten Autoren auch vertretenen Ansicht, die Anordnung diene der "Realisierung" (*Ruppe*; siehe nun *Ruppe/Achatz*, a. a.O., Tz 39 f) der Steuerschuld des Abnehmers (*Tumpel*, a. a.O., 400: der "Einbringung der Steuerschuld im Falle missbräuchlicher Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer"). Wenn ihre Befolgung zugleich als Erfordernis der Einhaltung der "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns" (*Ruppe*) bzw. der "notwendigen Sorgfalt" (*Tumpel*) bezeichnet wird, so kann damit nicht die Sorgfalt gemeint sein, die nach Art. 7 Abs. 4 erster Satz UStG 1994 aufzuwenden ist, um eine eventuelle Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers zu erkennen. Die im letzten Satz normierte Pflicht dient der Vorsorge für den Fall einer Enttäuschung des -

berechtigten, weil nicht auf mangelnder Sorgfalt beruhenden - Vertrauens auf die Richtigkeit der Angaben des Abnehmers. Im Sinne von *Tumpels* zitierter Beifügung zum Gesichtspunkt der "Einbringung" (und auch der Bezugnahme auf die Identität des Abnehmers bei *Ruppe/Achatz*, a.a.O., Tz 40 letzter Satz) muss dabei an Fälle gedacht sein, in denen ein für den Unternehmer nicht erkennbarer Missbrauch der Umsatzsteueridentifikationsnummer dazu führt, dass ohne Kenntnis des Abholenden auch der Abnehmer nicht feststeht.

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

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

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

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

22 Der angefochtene Bescheid war daher - im Umfang der Anfechtung - gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

23 Eine Zuerkennung von Aufwandsersatz wurde nicht beantragt. 24 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 27. April 2016