

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

18.10.2018

**Geschäftszahl**

Ra 2016/15/0038

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofrätin Dr. Büsser sowie den Hofrat Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der K GmbH in I, vertreten durch die TU Pircher Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH in 6020 Innsbruck, Anton-Melzer-Straße 7/1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11. August 2015, Zl. RV/3100670/2012, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Umsatzsteuer 2002 bis 2004) und Umsatzsteuer 2002 bis 2005 sowie Jänner 2006, den **Beschluss** gefasst:

**Spruch**

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

1 Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis vom 5. September 2012, 2008/15/0285, verwiesen, mit dem der Verwaltungsgerichtshof den damals angefochtenen Bescheid des unabhängigen Finanzsenates über Beschwerde des Finanzamtes wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat.

2 Den Streitpunkt bildete die Frage des Vorliegens steuerfreier Ausfuhrlieferungen nach § 6 Abs. 1 Z1 iVm § 7 UStG 1994.

3 Im Vorerkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf die Lieferungen an die (ungarische) "Z Parfümeria" aus, dass die Beurteilung, ob ein "ausländischer Abnehmer" vorliege, zwingend voraussetzt, dass die Person des Abnehmers bekannt ist. Erst wenn feststeht, welchem Rechtsträger die Lieferung des Unternehmers zuzuordnen ist, kann in einem weiteren Schritt festgestellt werden, ob der Abnehmer einen Sitz bzw. Wohnsitz im Inland hat oder nicht. Die Beurteilung des AT als Inhaber der "Z Parfümeria" beruhe - wie näher ausgeführt - auf einer aktenwidrigen Sachverhaltsannahme. Hinsichtlich der Lieferungen an die (serbische) "Parfumeria C" beurteilte der Verwaltungsgerichtshof die Erwägungen des unabhängigen Finanzsenates zum Vorliegen eines Ausfuhrnachweises als un schlüssig und die Alternativbegründung hinsichtlich Anwendbarkeit des Gutglaubensschutzes als unzureichend.

4 Im fortgesetzten Verfahren wies das gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG mit 1. Jänner 2014 an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getretene Bundesfinanzgericht die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung ab.

5 In Auseinandersetzung mit den Feststellungen der Betriebsprüfung, den Akten des Zivilgerichts, den Eingaben der Revisionswerberin und weiteren eigenen Erhebungen sah das Bundesfinanzgericht die Existenz einer "Z Parfümeria" in Ungarn, die auf den Rechnungen als Abnehmerin der Ware angeführt sei, als nicht erwiesen an. Hinsichtlich der behaupteten Ausfuhrlieferungen an die (serbische) "Parfumeria C" traf das Bundesfinanzgericht die Feststellung, dass gefälschte Ausfuhrstempel vorlägen und Geschäftsbeziehungen der Revisionswerberin zur "Parfumeria C" gar nicht bestanden hätten. Der tatsächliche Verbleib der fakturierten Ware habe nicht geklärt werden können. Den Einwendungen der Revisionswerberin, sie habe die Lieferungen im guten Glauben steuerfrei behandelt, wird im angefochtenen Erkenntnis entgegengehalten, der Revisionswerberin hätte bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt bereits zu Beginn der Warenlieferungen an die "Z Parfümeria" auffallen müssen, dass nicht klar sei, wer ihr ausländischer Geschäftspartner sei. Wiederholte Hinweise darauf, dass AT nicht Inhaber der "Z Parfümeria" sei, habe die Revisionswerberin ignoriert. Die zu Beginn der Lieferungen seitens der Revisionswerberin unternommenen Versuche, Näheres über ihre Abnehmerin zu

erfahren, seien ergebnislos verlaufen. Dessen ungeachtet habe sie die Lieferungen als steuerfreie Ausfuhrlieferungen behandelt. Weitere Nachforschungen seien erst aus Anlass der Betriebsprüfung unternommen worden. Während die Revisionswerberin von anderen Personen zweifelsfreie Nachweise ihrer Identität verlangt habe, habe sich die Revisionswerberin hinsichtlich der "Z Parfümeria" mit einem DIN A4 Blatt begnügt, auf dem eine ungarische Adresse vermerkt gewesen sei. Auch hätten die eingelangten Bestellungen näher dargestellte Ungereimtheiten aufgewiesen. Erst die Betriebsprüfung habe die Revisionswerberin zum Anlass genommen, einen Nachweis für die Existenz der "Z Parfümeria" zu verlangen und Nachforschungen anzustellen, welche aber erfolglos verlaufen seien. Zur "Parfümeria C" habe sich die Revisionswerberin niemals nähere Informationen verschafft.

6 Weiters sprach das Bundesfinanzgericht aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig sei.

7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, zu der die belangte Behörde eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

8 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

9 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen (§ 34 Abs. 3 VwGG).

10 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

11 Zur Zulässigkeit der Revision macht die Revisionswerberin geltend, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts verstoße gegen die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 21.2.2008, Rs C-271/06, *Netto Supermarkt*, Rn. 29). Sowohl EuGH als auch VwGH würden die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung immer dann anerkennen, wenn die Ware nachweislich körperlich in das Drittland gelangt sei. Dieser Nachweis liege gegenständlich vor. Auch habe das Bundesfinanzgericht verkannt, dass "die Identifikation des ausländischen Abnehmers beim LG Innsbruck von allen Beteiligten ausdrücklich benannt" worden sei. Inhaber der (ungarischen) "Z Parfümeria" sei demnach JT. Auch beim ungarischen Notar seien "alle vier Beklagten" anwesend gewesen, und hätten bestätigt, dass JT Inhaber der "Z Parfümeria" sei.

12 Nach Art. 15 Nr. 2 der gegenständlich noch anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht im Inland ansässigen Abnehmer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden.

13 Werden die Gegenstände - wie im Revisionsfall - nicht durch den liefernden Unternehmer in das Drittland befördert oder versendet (Abholfälle), kann eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nur vorliegen, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das der Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen (nicht im Inland ansässigen) Abnehmer abgeschlossen hat und der Abnehmer die Gegenstände in das Drittland befördert oder versendet hat (vgl. § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994). Zwingende Voraussetzung der Steuerfreiheit ist, dass die Person des Abnehmers bekannt ist. Nur wenn bekannt ist, wer der Abnehmer ist, kann im nächsten Schritt die Eigenschaft als ausländischer Abnehmer geprüft werden (vgl. das Vorerkenntnis VwGH 5.9.2012, 2008/15/0285).

14 Im fortgesetzten Verfahren hat das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass ein Nachweis für die Existenz einer "Z Parfümeria" oder der hinter dieser Bezeichnung stehenden Inhaber der Revisionswerberin nicht gelungen sei.

15 Das Bundesfinanzgericht ist in eingehender Auseinandersetzung mit den vorgelegten Beweismitteln (Zeugenaussagen, Mitteilungen der ungarischen Finanzbehörde, Faxschreiben betreffend die Bestellung der Waren, Angaben der Revisionswerberin) zu der Überzeugung gelangt, dass das Vorliegen eines ausländischen Abnehmers nicht als erwiesen angenommen werden könne. Zu den in der Revision angeführten "vier Beteiligten" wird im angefochtenen Erkenntnis ausgeführt, dass sie die Existenz einer "Z Parfümeria" aus eigener Wahrnehmung nicht hätten bestätigen können. Sie hätten erklärt, nie bei einer "Z Parfümeria" gewesen zu sein und nur von Erzählungen zu wissen, dass JT Inhaber dieser Firma sei. JT, der von der Revisionswerberin zuletzt als Inhaber der "Z Parfümeria" bezeichnet worden sei, habe aber als einziger (der beim ungarischen Notar erschienenen Personen) keine Erklärung zu seiner Inhaberschaft abgegeben. Die beiden Fahrer hätten weder die Ausfuhr der Waren noch die Existenz einer "Z Parfümeria" bestätigen können. Was die Revision dagegen ins Treffen führt, zeigt - unter dem Gesichtspunkt der gedanklichen Schlüssigkeit der Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes - keine Abweichung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf.

16 Nach der Rechtsprechung des EuGH ist Art. 15 Nr. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er der Mehrwertsteuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung nach einem Ort außerhalb der Gemeinschaft dann nicht entgegensteht, wenn zwar - wie im Revisionsfall - die Voraussetzungen für eine derartige Befreiung nicht vorliegen, der Steuerpflichtige dies aber auch unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte (vgl. das von der Revisionswerberin angeführte Urteil vom 21.2.2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Rn. 29).

17 Das Bundesfinanzgericht hat sich im Sinne dieser Rechtsprechung im angefochtenen Erkenntnis auch mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Revisionswerberin mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt habe. Es ist dabei zur Feststellung gelangt, dass dies nicht der Fall gewesen sei. Der Revisionswerberin hätten (schon bei Beginn der Handelsbeziehungen) keine Beweismittel über die Existenz einer "Z Parfümeria" vorgelegen. Anders als bei anderen Auslandslieferungen habe sie solche Beweismittel auch nicht verlangt, sondern sich mit der Vorlage einer ungarischen Kontaktadresse begnügt und die Lieferungen an die "Z Parfümeria" steuerfrei belassen, obwohl die anfänglich unternommenen Versuche der Revisionswerberin, die steuerliche Erfassung der "Z Parfümeria" bestätigt zu finden, gescheitert seien.

18 Das Zulässigkeitsvorbringen unterlässt eine Auseinandersetzung mit den Erwägungen des Bundesfinanzgerichts. Zu der von der Revisionswerberin als Rechtsfrage grundsätzlicher Art aufgeworfenen Frage, wie nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes eine Identifizierung des ausländischen Abnehmers vorzunehmen sei, ist auf die Bestimmung des § 166 BAO zu verweisen, wonach als Beweismittel im Abgabeverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die im Einzelfall vom Verwaltungsgericht vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028).

19 Hinsichtlich der Lieferungen an die (serbische) "Parfumeria C" bringt die Revisionswerberin vor, das Vorliegen gefälschter Stempel könne ihr nicht angelastet werden. Es stelle eine Rechtsfrage grundsätzlicher Art dar, wer das Steuerrisiko zu tragen habe, wenn sich im Nachhinein herausstelle, dass Stempelfälschungen vorgelegen hätten. Die Revisionswerberin habe 76 Lieferungen nach "kaufmännischen Usancen" ausgeführt. Die Waren seien per FAX bestellt worden, von einer identifizierten Person abgeholt und in bar bezahlt worden. Bei der jeweils nächsten Lieferung seien die Ausfuhrpapiere der vorangegangenen Lieferung vorgelegt worden. Die "Parfumeria C" existiere auch nach den Erhebungen der Finanzbehörde, sodass sich zusätzliche Erhebungen der Revisionswerberin hinsichtlich deren Existenz erübrig hätten.

20 Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufzuzeigen, weil es - ebenso wie der Hinweis in einer ergänzenden Eingabe vom 9. Oktober 2018 auf Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs zum Gutgläubensschutz - an dem vom Bundesfinanzgericht festgestellten Sachverhalt vorbeigeht, wonach keine üblichen Geschäftsbeziehungen vorgelegen hätten, weil die Revisionswerberin niemals (auch nicht zu Beginn der Geschäftsbeziehungen) mit der (serbischen) "Parfumeria C" in Kontakt getreten sei und sie sich keinerlei Informationen über ihren Geschäftspartner verschafft habe. Die Revisionswerberin habe daher nicht mit der "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns" gehandelt. Die tatsächlich existente (lediglich namensähnliche serbische) "Parfumeria C" sei in keinen Geschäftsbeziehungen zur Revisionswerberin gestanden und der Verbleib der Ware ungeklärt geblieben.

21 In der Revision werden daher insgesamt keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Revision war daher zurückzuweisen.

22 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff (insbesondere § 51) VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 18. Oktober 2018

### European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2016150038.L00