



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsler sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des Finanzamts Oststeiermark in 8160 Weiz, Hans Klöpfergasse 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15. Mai 2015, Zl. RV/2100710/2014, betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 (mitbeteiligte Partei: W GmbH & Co KG in S, vertreten durch die PwC Steiermark Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 37a/II), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Die mitbeteiligte Partei mit Sitz in Österreich betreibt in Österreich einen Versandhandel mit Werbeartikeln. Streitgegenständlich sind mehrere zwischen 13. Mai 2003 und 1. August 2006 erfolgte Lieferungen an die D GmbH mit Sitz in Deutschland, wobei die Waren - gemäß einer Stellungnahme der mitbeteiligten Partei vom 8. Juli 2008 - in G (Österreich) bei der Ö GmbH (Muttergesellschaft der D GmbH) übergeben worden seien, um nach Deutschland gebracht zu werden. Der Transport sei auf Rechnung der D GmbH über Sammelabholungen erfolgt. Durchschriften der Rechnung und Belege über den Bestimmungsort und die Empfangsbestätigung des Abnehmers seien vorhanden. Die mitbeteiligte Partei behandelte die Vorgänge als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen.
- 2 Im Rahmen einer bei der mitbeteiligten Partei durchgeführten Außenprüfung wurde nachstehende Feststellung getroffen:  
„Tz. 2 Innergem. Lieferung - Inlandslieferung  
Die an das Unternehmen [D GmbH, deutsches Tochterunternehmen] verrechneten Lieferungen, welche bisher als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt wurden, sind tatsächlich Inlandslieferungen der

==



[mitbeteiligter Partei] an die Firma [Ö GmbH, österreichisches Mutterunternehmen] (Zustellung frei Haus [in G]). Lt. Schreiben dieser Firma werden die Werbeartikel dann an die deutsche Firma weitergeliefert. Damit sind alle auf der beiliegenden Liste angeführten Lieferungen als Inlandslieferungen zu behandeln und der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Dies führt zur Vorschreibung folgender UST-[B]eträge für die einzelnen Jahre.

WJ 2003/04            8.118,86

WJ 2004/05            5.719,30

WJ 2005/06            8.207,80

Bei entsprechender Berichtigung der Rechnungen für die betroffenen Lieferungen steht der Firma [Ö GmbH] als Unternehmer der Vorsteuerabzug in vollem Umfang zu (Korrektur in Form einer Sammelrechnung möglich - Auflistung der betroffenen Rechnungen).“

- 3 Das Finanzamt versagte in den in der Folge an die mitbeteiligte Partei ergangenen Umsatzsteuerbescheiden die Anerkennung der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen.
- 4 Dagegen wandte sich die mitbeteiligte Partei mit Berufung (nunmehr Beschwerde) und führte darin aus, anlässlich der Betriebsprüfung sei von der D GmbH die Bestätigung vorgelegt worden, dass die Waren nach Deutschland transportiert worden seien. Es handle sich um ein seriöses Unternehmen mit Sitz in Deutschland, dessen Muttergesellschaft in Österreich domiziliert sei. Da es sich auch um ein Transportunternehmen handle, liege es auch nahe, dass diese Transporte selbst durchgeführt würden. Auftraggeber, endgültige Lieferadresse und Rechnungsempfänger sei die D GmbH.
- 5 Da die Bestätigung, dass die Waren nach Deutschland befördert worden seien, über den Empfängernachweis erbracht worden sei, seien die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gegeben. Es liege keine wie immer geartete Verschleierung vor, auch nicht der Versuch einer Steuerhinterziehung. Durch die Auffassung der erstinstanzlichen Abgabenbehörde käme es zu einem Verstoß gegen die umfassende Neutralität der Umsatzsteuer, weil die Rechnungsempfänger eine Rechnungskorrektur ablehnten.





- 6 In den Beschwerdevorentscheidungen vom 24. Februar 2014 für die Streitjahre führte das Finanzamt ergänzend aus, hinsichtlich der Lieferungen an die D GmbH komme es nicht darauf an, ob Warenempfänger die Ö GmbH oder die D GmbH sei, sondern darauf, dass die Ware durch die mitbeteiligte Partei an einen inländischen Ort transportiert worden sei, von wo aus dann erst der Transport nach Deutschland erfolgt sei. Eine innergemeinschaftliche Lieferung sei nämlich nicht gegeben, wenn der Lieferer Waren von einem Ort in Österreich an einen anderen in Österreich gelegenen Ort versende oder befördere, von dem sie vom Abnehmer abgeholt würden. Es müsse entweder der Lieferer oder der Abnehmer (oder ein Beauftragter) die Ware befördern oder versenden. Demnach dürfe nur einer der beiden am Umsatzgeschäft Beteiligten - entweder der Lieferant oder der Abnehmer - für die mit diesem Umsatz konkret in Zusammenhang stehende Warenbewegung verantwortlich sein, sonst lägen - wie im Revisionsfall - zwei Warenbewegungen bzw. Lieferungen vor.
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht - nach Stellung eines Vorlageantrags durch die mitbeteiligte Partei - der Beschwerde Folge und änderte die angefochtenen Bescheide entsprechend ab. Begründend führte es aus, ein innergemeinschaftlicher Erwerb gemäß Art. 7 UStG 1994 liege nur dann vor, wenn der Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer (= Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelange. Dies könne sowohl durch Beförderung als auch durch Versendung erfolgen. Nicht ausschlaggebend sei, wer den Gegenstand befördere oder versende. Es könnten daher sowohl Beförderungen durch den Verkäufer als auch Lieferungen, bei denen der Abnehmer den Gegenstand abhole, als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei sein. Art. 7 UStG 1994 spreche allgemein von einer Lieferung, die gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 lediglich dadurch gekennzeichnet sei, dass ein Unternehmer einem Abnehmer die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschaffe. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand könne vom Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden. Da der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat gelangen müsse, könne es sich nur um bewegliche Gegenstände handeln.



- 8 Im vorliegenden Fall habe die D GmbH Waren (Wendewesten, Mikrofleece-Sweater, T-Shirts, Hemden kurzarm, Umhängebänder, Füllhalterständer, etc. versehen mit dem Firmenlogo), die zur ausschließlichen Verwendung für dieses Unternehmen geeignet gewesen seien, bei der Mitbeteiligten bestellt. Diese seien vereinbarungsgemäß „frei Haus“ mit einem Firmenlastkraftwagen der mitbeteiligten Partei in das Logistikcenter der Ö GmbH in [G] (als Postkorb) gebracht worden. Dem Auftrag des Kunden entsprechend sei die Ware von dort auf dessen Rechnung unter Mitwirkung eines weiteren Transportunternehmens nach Deutschland versendet worden. Aufgrund des verwirklichten Sachverhaltes könne vorliegendenfalls von einer Identität der Lieferung ausgegangen werden. Es stehe außer Streit, dass genau die von der D GmbH bestellten Waren tatsächlich nach Deutschland gelangt, in den gegenständlichen Ausgangsrechnungen auch fakturiert und in weiterer Folge in Deutschland der Erwerbsbesteuerung unterworfen worden seien.
- 9 Im Revisionsfall seien die materiellen Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 erfüllt. Der Umstand, dass die mitbeteiligte Partei die Ware nicht direkt nach Deutschland gebracht habe, sondern dies aus Gründen der Kosten und der Logistik im Auftrag des Kunden vom Logistikcenter der Muttergesellschaft bewerkstelligt worden sei, beseitige nicht den vorliegenden inneren Zusammenhang zwischen der Lieferung und der Warenbewegung. Für alle Beteiligten sei von vornherein festgestanden, dass die bei der mitbeteiligten Partei bestellten Waren für Deutschland bestimmt gewesen seien, die Lieferungen auch tatsächlich ausgeführt und vom Abnehmer der Erwerbsbesteuerung unterzogen würden. Die Annahme von zwei Warenbewegungen würde eine künstliche Aufspaltung dieses wirtschaftlich einheitlichen Vorganges bedeuten.
- 10 Aus der Rechtsprechung des EuGH folge, dass für eine innergemeinschaftliche Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet werde, wenn sie die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A lit. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie (nunmehr Art 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) erfülle. Diese Voraussetzungen lägen im Revisionsfall vor. Eine einschränkende Auslegung ließe sich nur im Hinblick auf die Sicherstellung der Erhebung der Steuer oder



zur Hintanhaltung einer etwaigen Steuerhinterziehung rechtfertigen. Davon könne im vorliegenden Fall jedoch nicht ausgegangen werden. Vielmehr sei unbestritten, dass der in Rede stehende Umsatz von der mitbeteiligten Partei weder zur Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils noch zur Verschleierung des Vorliegens eines steuerpflichtigen inländischen Umsatzes getätigt worden sei; es handle sich um keinen lebensfernen Vorgang und bestehe auch keinerlei Verdacht, dass ein Betrugsfall gegeben sei. Folglich könne der mitbeteiligten Partei die Steuerbefreiung nach Art. 7 UStG 1994 nicht versagt werden.

11 Die ordentliche Revision sei zulässig, weil Rechtsprechung zu der Rechtsfrage, ob eine innergemeinschaftliche steuerfreie Lieferung vorliege, wenn der Lieferer Waren von einem Ort in Österreich an einen anderen in Österreich gelegenen Ort versendet oder befördert, von dem sie vom Abnehmer abgeholt werde, fehle.

12 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Amtsrevision des Finanzamtes, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verfahrensakten durch das Bundesfinanzgericht und Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch die mitbeteiligte Partei erwogen hat:

13 Die Revision ist zulässig, sie ist aber nicht begründet.

14 Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt - abgesehen von im Revisionsfall nicht anwendbaren Alternativvoraussetzungen - gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 vor, wenn bei einer Lieferung „der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet“ hat (Z 1); „der Abnehmer ein Unternehmer [ist], der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat“ (Z 2 lit. a), und „der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar“ ist (Z 3).

15 Auch Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie spricht hinsichtlich der ersten Tatbestandsvoraussetzung von „Lieferungen von Gegenständen (...), die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der





Gemeinschaft versandt oder befördert werden...“ (vgl. im Wesentlichen unverändert auch Art. 138 RL 2006/112/EG).

- 16 An der Beförderung oder Versendung des Liefergegenstands können entweder nur der Lieferer oder nur der Abnehmer oder in deren jeweiligen Auftrag ein Dritter beteiligt sein. Möglich ist aber auch, dass sowohl der Lieferer als auch der Abnehmer in den Transport des Liefergegenstands eingebunden sind, weil sie z. B. übereingekommen sind, sich - unabhängig von der Frage, wer Kosten und Gefahr trägt - den Transport des Liefergegenstands an den Bestimmungsort zu teilen (sog. gebrochene Beförderung oder Versendung).
- 17 Das revisionswerbende Finanzamt meint in der Revision, dass allein aufgrund der Verwendung des Wortes „oder“ in Art. 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sowie in Artikel 28c Teil A lit. a der 6. Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 138 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) sich eindeutig ergebe, dass entweder der Lieferer oder der Abnehmer (oder ein Beauftragter) die Ware befördert oder versendet und nur einer der beiden am Umsatzgeschäft Beteiligten - entweder der Lieferant oder der Abnehmer - für die mit diesem Umsatz konkret in Zusammenhang stehende Warenbewegung verantwortlich sein dürfe. Würde dagegen der Lieferer die Ware bis zu einem bestimmten Punkt befördern und der Abnehmer sie anschließend versenden, lägen zwei Warenbewegungen bzw. zwei Lieferungen vor.
- 18 Der EuGH hat im Urteil vom 27. September 2007, C-146/05, *Albert Collee*, Rz 21 und 23 zur Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen festgehalten, dass nach der unionsrechtlichen Bestimmung „die Mitgliedstaaten Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb eines Mitgliedstaats, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, [befreien,] wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt“. „Auf diese Weise kann“ - so der EuGH weiter - „durch die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Mitgliedstaat des Beginns der





innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen, welcher ein innergemeinschaftlicher Erwerb entspricht, der im Mitgliedstaat der Beendigung dieser Versendung oder Beförderung besteuert wird, die Doppelbesteuerung und damit eine Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden werden.“ (vgl. ferner EuGH vom 27. September 2007, C-409/04, *Teleos*, Rz 40 und 42).

- 19 Auf eine ausschließliche Beförderung durch Abnehmer oder Lieferant hat der EuGH in seiner Rechtsprechung nicht abgestellt. Auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hat bislang keine ausschließliche Beförderung durch Abnehmer oder Lieferant verlangt, sondern vielmehr davon gesprochen, dass „gemäß Art. 7 UStG 1994 innergemeinschaftliche Lieferungen vorliegen, wenn Liefergeschäfte mit einem der dort genannten Abnehmer durchgeführt und die Waren nachweislich von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat, in dem der Erwerb steuerbar ist, verbracht wurden“ (vgl. VwGH vom 27. November 2014, 2012/15/0192). Die Ansicht, dass Art. 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 oder den zugrundeliegenden Richtlinienbestimmungen ein strengeres Verständnis zugrunde liege, das die vom Finanzamt angestellten Differenzierungen nach der Art der Durchführung des Transports verlangt, teilt der VwGH nicht (vgl. auch überzeugend *Meyer*, Urteilsanmerkung, EFG 2011, 2113 mwH auf deutsche Literatur und Rechtsprechung des BFH; vgl. ferner *Robisch*, UR 2008, 918 f; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Art 1 BMR Rz 16/1). Vielmehr sprechen die vom EuGH betonten Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und des systematischen Zusammenhangs von innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb gegen eine künstliche Aufspaltung einheitlicher Liefervorgänge in unterschiedliche Warenbewegungen (vgl. EuGH vom 18. November 2010, C-84/09, *X*, Rz 28 und 37).
- 20 Sowohl bloß tatsächliche Unterbrechungen des Transports im Rahmen eines Transportvorgangs als auch eine gebrochene Beförderung oder Versendung im oben beschriebenen Sinne sind für die Annahme einer Beförderung oder Versendung im Sinne des Art. 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 daher unschädlich, wenn der Abnehmer zu Beginn des Transports feststeht und der liefernde



Unternehmer nachweist, dass ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Lieferung des Gegenstands und seiner Beförderung sowie ein kontinuierlicher Ablauf des Transportvorgangs gegeben sind (vgl. EuGH vom 18. November 2010, C-84/09, X, Rz 33 und 48).

- 21 Das Bundesfinanzgericht ist sachverhaltsbezogen davon ausgegangen, dass außer Streit steht, dass genau die von der D GmbH bestellten Waren tatsächlich nach Deutschland gelangt, in den gegenständlichen Ausgangsrechnungen auch fakturiert und in weiterer Folge in Deutschland der Erwerbsbesteuerung unterworfen worden seien. Die Waren seien vereinbarungsgemäß „frei Haus“ mit einem Firmenlastkraftwagen der mitbeteiligten Partei in das Logistikcenter der Ö GmbH in [G] (als Postkorb) gebracht worden, von wo aus täglich ein Ganzzug mit ca. 1.000 Tonnen Papier zum Standort des Abnehmers abgehe. Dem Auftrag des Kunden entsprechend sei die Ware von dort auf dessen Rechnung nach Deutschland versendet worden. Der Umstand, dass die mitbeteiligte Partei die Ware nicht direkt zum Bahnhof gebracht habe, sondern der Weitertransport aus Gründen der Kosten und der Logistik im Auftrag des Kunden vom Logistikcenter der Muttergesellschaft bewerkstelligt worden sei, beseitige nicht den vorliegenden inneren Zusammenhang der Warenbewegung.
- 22 Vor dem Hintergrund dieser in der Revision unbekämpft gebliebenen Sachverhaltsfeststellungen zum gelungenen Beförderungsnachweis kann dem Bundesfinanzgericht nicht entgegen getreten werden, wenn es von einer innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen ist.
- 23 Die Revision erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

W i e n , am 27. April 2017

