

TE Vwgh Erkenntnis 2009/4/22 2008/15/0181

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 22.04.2009

Index

E3L E09301000;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art28b TeilB idF 31991L0680;

31991L0680 Binnenmarkt-RL;

BAO §21;

BAO §22;

UStG 1994 Anh Art3 Abs3;

UStG 1994 Anh Art3 Abs5;

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der A S.a.r.l. in L, vertreten durch Ernst & Young, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 12. März 2008, Zl. RV/0179-G/06, betreffend Umsatzsteuer 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem angefochtenen Bescheid ergibt sich:

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Luxemburger Recht, welche im Jahr 1996 gegründet wurde. Ihre Gesellschafter sind Herfried N., Josef F. und die im Eigentum des Herfried N. stehende A.-GmbH. Geschäftsführer sind Herfried N. und Josef F.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahre 1997 Spritz- und Düngemittel (im Folgenden: PSM) an umsatzsteuerlich pauschalierte Landwirte in Österreich verkauft. Die meisten Landwirte sind Mitglieder bäuerlicher Informations- bzw. Einkaufsgemeinschaften (in der Folge EKG).

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin diese Waren an die Landwirte nach Österreich versandt hat - nur in diesem Fall liegen ab Überschreiten der Lieferschwelle nach Art. 3 Abs 5 UStG 1994 in Österreich steuerpflichtige Umsätze vor - oder ob die Landwirte die Waren in Luxemburg und Belgien abgeholt haben. Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin diese Waren an die Landwirte nach Österreich versandt hat - nur in diesem Fall liegen ab Überschreiten der Lieferschwelle nach Artikel 3, Absatz 5, UStG 1994 in Österreich steuerpflichtige Umsätze vor - oder ob die Landwirte die Waren in Luxemburg und Belgien abgeholt haben.

Der angefochtene Bescheid ist im fortgesetzten Verfahren ergangen, nachdem der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2. März 2006, 2003/15/0014 (Vorerkenntnis), auf welches zur ergänzenden Sachverhaltsdarstellung verwiesen wird, die seinerzeit angefochtene Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuer 1997 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben hat.

Im Vorerkenntnis wird ausgeführt, nach Abs. 3 des Art 3 UStG 1994 (BMR) gelte eine Lieferung, wenn der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet wird, nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 des Art. 3 leg. cit. dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Im Vorerkenntnis wird ausgeführt, nach Absatz 3, des Artikel 3, UStG 1994 (BMR) gelte eine Lieferung, wenn der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet wird, nach Maßgabe der Absatz 4, bis 7 des Artikel 3, leg. cit. dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet.

Der österreichische Gesetzgeber habe mit dieser Regelung Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (in der Fassung der "Binnenmarktrichtlinie 91/680/EWG) umgesetzt. Der österreichische Gesetzgeber habe mit dieser Regelung Artikel 28 b, Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (in der Fassung der "Binnenmarktrichtlinie 91/680/EWG) umgesetzt.

Aus dem Urteil des EuGH vom 2. April 1998, C-296/95, EMU, lasse sich für die Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Beförderung bzw. Versendung durch den Lieferer oder für dessen Rechnung ("on behalf of"; "pour son compte") in Art. 28b Teil B Abs. 1 der Sechsten MwSt-Richtlinie zunächst ableiten, dass vorrangig auf die objektive Natur der Vorgänge und nicht auf die ihnen verliehene (zivil)rechtliche Form abzustellen sei. Aus den Begründungserwägungen im Ratsprotokoll und dem Zweck der gesamten Regelung des Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie sei abzuleiten, dass es nicht entscheidend darauf ankommt, wer im Falle eines Transportes durch einen Dritten zivilrechtlich Schuldner des Dritten geworden ist. Vielmehr komme es darauf an, ob der Lieferant die Transportleistung des Dritten organisiert hat bzw. dem potenziellen Käufer der Ware die Möglichkeit der (gegebenenfalls durch einen Dritten zu erbringenden) Transportleistung angeboten hat. Aus dem Urteil C-296/95 ergebe sich weiters, dass dabei nicht nur auf den Lieferer als solchen, sondern auf die wirtschaftliche Einheit, der er angehört (wozu etwa Schwestergesellschaften zählen, aber auch Muttergesellschaften und Gesellschafter), abzustellen sei. Zutreffend hielten sohin Kolacny/Cagane, UStG3, Art. 3 Anm. 4 für entscheidend, ob der Lieferer die Versendung "veranlasst" habe. Es liege kein Abholfall vor, wenn sich die Tätigkeit des Abnehmers auf eine bloß formale Auftragserteilung an den Frachtführer beschränke (Kolacny/Cagane, aaO, Anm. 6). Aus dem Urteil des EuGH vom 2. April 1998, C-296/95, EMU, lasse sich für die Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Beförderung bzw. Versendung durch den Lieferer oder für dessen Rechnung ("on behalf of"; "pour son compte") in Artikel 28 b, Teil B Absatz eins, der Sechsten MwSt-Richtlinie zunächst ableiten, dass vorrangig auf die objektive Natur der Vorgänge und nicht auf die ihnen verliehene (zivil)rechtliche Form abzustellen sei. Aus den Begründungserwägungen im Ratsprotokoll und dem Zweck der gesamten Regelung des Artikel 28 b, Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie sei abzuleiten, dass es nicht entscheidend darauf ankommt, wer im Falle eines Transportes durch einen Dritten zivilrechtlich Schuldner des Dritten geworden ist. Vielmehr komme es darauf an, ob der Lieferant die Transportleistung des Dritten organisiert hat bzw. dem potenziellen Käufer der Ware die Möglichkeit der (gegebenenfalls durch einen Dritten zu erbringenden) Transportleistung angeboten hat. Aus dem Urteil C-296/95 ergebe sich weiters, dass dabei nicht nur auf den Lieferer als solchen, sondern auf die wirtschaftliche Einheit, der er angehört (wozu etwa Schwestergesellschaften zählen, aber auch Muttergesellschaften und Gesellschafter), abzustellen sei. Zutreffend hielten sohin Kolacny/Cagane, UStG3,

Artikel 3, Anmerkung 4, für entscheidend, ob der Lieferer die Versendung "veranlasst" habe. Es liege kein Abholfall vor, wenn sich die Tätigkeit des Abnehmers auf eine bloß formale Auftragserteilung an den Frachtführer beschränke (Kolacny/Caganeck, aaO, Anmerkung 6,).

Wenn der Transport vom Verkäufer organisiert werde, und sei es auch im Namen und für Rechnung des Abnehmers, liege sohin eine dem Verkäufer zuzurechnende Beförderung oder Versendung iSd Art. 28b Teil B Abs. 1 der Sechsten MwSt-Richtlinie und des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 vor. Wenn der Transport vom Verkäufer organisiert werde, und sei es auch im Namen und für Rechnung des Abnehmers, liege sohin eine dem Verkäufer zuzurechnende Beförderung oder Versendung iSd Artikel 28 b, Teil B Absatz eins, der Sechsten MwSt-Richtlinie und des Artikel 3, Absatz 3, UStG 1994 vor.

Das Erkenntnis führt aus:

"Im Beschwerdefall wird es daher darauf ankommen, ob die Beschwerdeführerin (selbst oder durch eine Person, die ihr wirtschaftlich nahe steht, wie etwa die Muttergesellschaft oder ein Gesellschafter) den Transport organisiert hat, wobei in erster Linie auf die objektive Natur der Vorgänge und nicht auf die gewählte rechtliche Form abzustellen ist. Von einem Organisieren des Transportes in diesem Sinn wird etwa auszugehen sein, wenn die Beschwerdeführerin oder eine ihr wirtschaftlich nahe stehende Person die Transportmöglichkeit den Kunden angeboten bzw. ein solches Angebot veranlasst hat. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn den Kunden beim Anbieten der Waren auch die Möglichkeit eines Vertragsabschlusses mit einem Transportunternehmen angeboten worden ist, wenn also etwa der Bestellschein der Waren und der Transportbestellschein in einem gewissen Zusammenhang dem Kunden angeboten worden sind und dies initiativ auf die Beschwerdeführerin oder ihr wirtschaftlich nahe stehende Personen zurückzuführen ist.

In einem solchen Fall des zusammenhängenden Angebotes von Waren und Transportmöglichkeit (im Wege eines außenstehenden Frachtführers) ist von einem Transport auf Rechnung ("on behalf of"; "pour son compte") des Verkäufers auszugehen, macht es doch keinen Unterschied, ob ein höherer Warenpreis (bei als Nebenleistung miterbrachtem Transport zum Käufer) oder ein niedrigerer Warenpreis samt Organisieren der getrennt verrechneten Transportmöglichkeit angeboten wird. Dies umso mehr, wenn, wie im Beschwerdefall die Kosten, welche für den Transport durch die Spedition H dem einzelnen österreichischen Landwirt angelastet worden sind, im Durchschnitt weniger als S 100,- betragen und nicht nur aus diesem Grund auszuschließen war, dass der einzelne Landwirt die Ware persönlich in Belgien oder in Luxemburg abholen würde (und genauso eine Einzelfahrt durch Frachtführer wohl unrentabel wäre).

(...)

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin dem Spediteur H ein Konzept für Muster-Transportbestellscheine zur Verfügung gestellt habe und ihm weiters im Zuge der Verhandlungen über den Transport der Waren nach Luxemburg (bzw. Belgien) die Möglichkeit des Transports auch zu den Endabnehmern (in Österreich) in Aussicht gestellt habe, beinhaltet gewiss ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Beschwerdeführerin die Transportmöglichkeit für ihre Abnehmer initiativ organisiert hat. Gleiches gilt etwa auch für den Umstand, dass der Spediteur H auf der Umschlagmappe für die Transportaufträge (nach Österreich) die Beschwerdeführerin als Auftraggeber anführt. Allein, die Aneinanderreihung solcher Indizien macht eine ausdrückliche Sachverhaltsfeststellung (als Ergebnis einer die Ermittlungsergebnisse verarbeitenden Beweiswürdigung), wonach die Organisation des Transportes von der Beschwerdeführerin vorgenommen worden sei, nicht entbehrlich.

(...)

Die belangte Behörde wird eindeutig festzustellen haben, ob die Veranlassung des Transportes dem einzelnen Landwirt bzw. der einzelnen wirtschaftlichen Einheit, zu der er gehört (EKZ) zuzuordnen ist, oder der wirtschaftlichen Einheit, zu welcher die Beschwerdeführerin als Verkäuferin gehört. Dabei wird die belangte Behörde auch darauf abstellen können, dass es eines nicht unbeachtlichen logistischen Geschicks bedurft hätte, wenn es einer derart großen Zahl von österreichischen Landwirten für sich (bzw. lediglich für "ihre" einzelne EKZ), also ohne Anstoß der wirtschaftlichen Einheit der Beschwerdeführerin, gelungen sein sollte, aus der großen Zahl von Leistungen am Markt anbietenden Spediteuren stets die Spedition H zu finden und - unter identen Konditionen - zu beauftragen.

Allenfalls Indizwirkung wird sich auch daraus ergeben, dass der Transport-Fixpreis pro Kilogramm/Liter des PSM, wie er auf dem Transportbestellschein angegeben ist, für den Transport von Luxemburg zur jeweiligen Bezirkshauptstadt in

Österreich gegolten hat, sodass, da der Transport in Wahrheit idR nicht von Luxemburg, sondern von Belgien aus erfolgt ist, zu klären ist, wer den Auftrag zum zusätzlichen Transport erteilt hat und vor allem wer allfällige Mehrkosten (Transport aus Belgien statt aus Luxemburg) getragen hat.

Nicht unbedeutend könnte auch sein, aufgrund welcher Kalkulation die Spedition H ihre Fixpreise pro Kilogramm/Liter für die Transporte (von Luxemburg aus) errechnet hat und ob diese Kalkulation speziell auf die Produkte der Beschwerdeführerin abstellt oder allenfalls auch Produkte aller anderen PSM-Händler in Belgien oder Luxemburg (deren Gebinde sich möglicherweise im Volumen und in der Sperrigkeit unterscheiden) umfasst, wobei im letztgenannten Fall die Landwirte in der Lage gewesen sein könnten, mit einem fixen Angebot über die Transportmöglichkeit den Wettbewerb zwischen den verschiedenen PSM-Händlern in Belgien und Luxemburg auszunutzen und daher nur dann Produkte der Beschwerdeführerin zu kaufen, wenn sie im Vergleich zu den anderen Händlern in Belgien und Luxemburg Bestbieter gewesen war. Vor diesem Hintergrund könnte sich Indizwirkung daraus ergeben, ob (allenfalls warum) die Landwirte PSM nur bei der Beschwerdeführerin gekauft haben oder ob sie in gleicher Weise Einkäufe bei den anderen Händlern in Belgien und Luxemburg getätigt haben (oder zumindest - wie für einen unternehmerischen Einkäufer üblich - Angebote über PSM bei anderen Händlern in Belgien und Luxemburg eingeholt haben)."

Die belangte Behörde hat den seinerzeit angefochtenen Bescheid aber auch deshalb mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weil sie - im Rahmen des Art. 3 Abs. 3 bis 7 UStG 1994 - bereits die ersten Lieferungen des Jahres 1997 als im Inland steuerpflichtig angesehen hat. Im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtliche Rechtslage hätte allerdings für die Umsätze des Jahres 1997, die vor jenen getätigt wurden, mit welchen das Überschreiten der Lieferschwelle eingetreten ist, die Versandhandelsregelung keinesfalls zur Anwendung gebracht werden dürfen. Die belangte Behörde hat den seinerzeit angefochtenen Bescheid aber auch deshalb mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weil sie - im Rahmen des Artikel 3, Absatz 3 bis 7 UStG 1994 - bereits die ersten Lieferungen des Jahres 1997 als im Inland steuerpflichtig angesehen hat. Im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtliche Rechtslage hätte allerdings für die Umsätze des Jahres 1997, die vor jenen getätigt wurden, mit welchen das Überschreiten der Lieferschwelle eingetreten ist, die Versandhandelsregelung keinesfalls zur Anwendung gebracht werden dürfen.

Im fortgesetzten Verfahren wurde der Spediteur H vor der belangten Behörde am 23. Oktober 2006 als Zeuge vernommen. Dabei gab er u.a. an, für die Kalkulation der Kosten der einzelnen Transporte der Dünge- und Pflanzenschutzmittel (im Folgenden: PSM) habe es keine rechnerischen Grundlagen gegeben. Er habe die Preise ausgehend von einem "Komplett-LKW plus 30 % ADR-Aufschlag" kalkuliert. Die Länge der Strecke, über welche die Ware transportiert worden sei, habe dabei keine wesentliche Rolle gespielt. Für die Abnahmemengen, die einzelne Landwirte benötigt hätten, oder für Einzelaufträge hätte sich eine Fahrt nicht ausgezahlt. Einzelaufträge hätte er nicht angenommen. Die Kalkulation der Transportkosten sei nicht speziell auf die von der Beschwerdeführerin vertriebenen Produkte zugeschnitten gewesen. Er glaube auch nicht, dass Art und Größe der Gebinde Einfluss auf die Preiskalkulation gehabt hätten. Von seiner Seite habe es kein Angebot gegeben, PSM anderer Lieferanten zu den Landwirten zu befördern. Er habe im Jahre 1997 ausschließlich die Transporte von Produkten der Beschwerdeführerin an die Landwirte durchgeführt.

Der Spediteur H brachte weiters vor, hätte ihn ein Landwirt mit Einzeltransporten für Produkte anderer Lieferanten beauftragt, so hätte er nicht zu diesen Konditionen liefern können; es wäre vielmehr eine Sondervereinbarung erforderlich gewesen. Dies hätte sich im Einzelfall für den Landwirt nicht ausgezahlt.

Auf die Frage, warum fixe Transportpreise zu den jeweiligen Destinationen in Österreich bestanden hätten, obwohl jeweils unterschiedliche Wegstrecken zurückzulegen gewesen seien, gab Spediteur H an, vom Abgangsort der Transporte aus gerechnet seien alle Destinationen in etwa gleich lang gewesen, weshalb ein Mittelpreis festgelegt worden sei, der nicht darauf Bedacht genommen habe, an welchem Ort in Österreich der Abnehmer ansässig sei.

Dem Zeugen wurde der Umstand vorgehalten, dass die Transportbestellbescheinigungen als Abgangsort "Luxemburg" aufwiesen, tatsächlich aber der Großteil der Waren von Belgien aus nach Österreich transportiert worden sei. Der Spediteur H gab hiezu an, dass die vereinbarten Transportpreise derart überhöht gewesen seien, dass es keine Rolle gespielt habe, dass der Abgangsort des Transportes in Belgien gelegen sei. Luxemburg sei deshalb auf den Transportbestellscheinen der Landwirte angegeben worden, weil ihm Josef F., Gesellschafter und Geschäftsführer der

Beschwerdeführerin, mitgeteilt habe, dass die Ware in Luxemburg abzuholen sei. Die Landwirte hätten auf den Abholort keinen Einfluss gehabt, mit ihnen sei auch nicht Rücksprache gehalten worden. Der Abholort sei jeweils mit einem Mitarbeiter der Beschwerdeführerin festgelegt worden.

Die Zeugenaussage des Spediteurs H wurde der Beschwerdeführerin vorgehalten. Mit Eingabe vom 20. August 2007 brachte sie vor, die Zeugenaussage beweise lediglich, dass die Rolle der Beschwerdeführerin beim Transport über eine simple Beitragsleistung nicht hinaus gegangen sei.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. März 2008 brachte die Beschwerdeführerin vor, die Organisation des Transportes sei durch die Kunden selbst in Form von EKG erfolgt. Die Beschwerdeführerin beantragte, die Umsatzsteuer mit null festzusetzen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Sie ging zwar weiterhin von in Österreich umsatzsteuerpflichtigen Versandhandelslieferungen aus, nahm aber die ersten Lieferungen des Jahres 1997, mit denen die Lieferschwelle noch nicht überschritten worden war, von der Steuerpflicht aus.

Zur Begründung führt die belangte Behörde aus, der Spediteur H habe in mehreren Zeugenaussagen zum Ausdruck gebracht, dass ihm Josef F. und Herfried N. schon Ende 1996 in Aussicht gestellt hatten, Transporte an Kunden der Beschwerdeführerin, Landwirte in Österreich, durchzuführen. In seiner Aussage vom 23. Oktober 2006 habe der Spediteur H dargelegt, dass die fixen Transportpreise, die er mit Vertretern der Beschwerdeführerin festgelegt habe, für alle Abnehmer in Österreich gleich hoch gewesen seien, weil sie Mittelpreise darstellten. Es habe auch keine Rolle gespielt, ob die Ware von Luxemburg oder von Belgien aus nach Österreich transportiert worden sei, zumal die festgelegten Fixsätze ohnedies überhöht gewesen seien. Der Spediteur habe weder mit den Abnehmern noch mit den Verantwortlichen der EKG Transportpreise oder sonstige Transportkonditionen vereinbart. Einzelaufträge wären für die Abnehmer nicht rentabel gewesen. Dem Spediteur H sei ursprünglich von Josef F. mitgeteilt worden, dass die Waren in Luxemburg abzuholen seien. Josef F. habe dem Spediteur für die Erstellung der Transportscheine ein Muster zur Verfügung gestellt. Der Spediteur H habe sodann einen Transportbestellschein nach diesem Muster angefertigt und vervielfältigt. Sodann habe er solche Transportbestellscheine Josef F. und Herfried N. zur Verteilung bei Informationsveranstaltungen ausgehändigt. Den großen Teil solcher Bestellscheine habe der Spediteur H allerdings an die von Josef F. namhaft gemachten Sammelstellenleiter übermittelt. Die Bestellscheine seien teilweise von den Sammelstellen gesammelt und teilweise auch einzeln per Post zum Spediteur H zurückgelangt.

Die belangte Behörde stelle fest, dass nach den schlüssigen und glaubwürdigen sowie mehrfach bestätigten Aussagen des Spediteurs H die Beschwerdeführerin diesen Spediteur ausgesucht, mit ihm die Transportkonditionen vereinbart, ihm ein Muster zur Anfertigung der Transportbestellscheine übergeben und die Übermittlung dieser Formulare an die Obmänner der EKG bzw. Besteller der Produkte der Beschwerdeführerin veranlasst habe. Die strittigen Transporte seien sohin eindeutig von der Beschwerdeführerin initiiert und organisiert worden. Der Ablauf der einzelnen Transportvorgänge sei von der Beschwerdeführerin bestimmt worden.

Die Darstellung der Beschwerdeführerin, dass die jeweiligen Verantwortlichen der EKG den Spediteur selbst ausgesucht und mit ihm gesondert den Preis für den Transport vereinbart hätten, sei schon im Hinblick auf die große Zahl der Abnehmer, die Verteilung der Abladestellen auf vier Bundesländer und die Tatsache, dass alle Transporte von demselben Spediteur und zu den gleichen Bedingungen abgewickelt worden seien, unglaublich und den logischen Denkgesetzen widersprechend. Auch die Anfertigung und Verteilung einheitlicher Transportbestellscheine an alle Kunden der Beschwerdeführerin in Österreich widerspreche dieser Verantwortung der Beschwerdeführerin. Die Transportbestellscheine seien den Kunden der Beschwerdeführerin zeitgleich mit den Bestellscheinen für die Produkte der Beschwerdeführerin übergeben worden. Die fixen Transportpreise seien bereits festgestanden, bevor die Verantwortlichen der EKG das Bestellvolumen und die Anzahl der Besteller gekannt hätten. Es sei den Verantwortlichen der EKG schon nach dem zeitlichen Ablauf nicht möglich gewesen, die Transportkonditionen mit dem Spediteur zu vereinbaren.

Es hätte eines enormen logistischen Geschicks bedurft, wenn eine derart große Zahl österreichische Landwirte für sich (oder lediglich für ihre einzelne EKG) ohne Initiative der wirtschaftlichen Einheit der Beschwerdeführerin aus der großen Anzahl von Leistungen am Markt anbietenden Spediteuren stets die Spedition H zu finden und zu identen Konditionen zu beauftragen in der Lage gewesen wäre. Ein solches logistisches Geschick widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens. Ein solcher Geschehensablauf sei nicht glaubwürdig.

Bereits auf Grund dieser Umstände stehe fest, dass die in Rede stehenden Transporte von der wirtschaftlichen Einheit der Beschwerdeführerin veranlasst worden seien.

Die angeführten Indizien deckten sich mit den schlüssigen und logisch nachvollziehbaren Aussagen des Spediteurs H; es bestehe daher kein Zweifel, dass die wirtschaftliche Einheit der Beschwerdeführerin die Transporte initiiert und organisiert habe. Die belangte Behörde wolle jedoch zusätzlich auch noch weitere Indizien darlegen, aus denen deutlich hervor gehe, dass der Transport von der Beschwerdeführerin initiiert und organisiert worden sei:

Die Spedition H habe Rechnungen über die Transportkosten an die jeweiligen Obmänner bzw. Verantwortlichen der EKG gelegt. Allen Rechnungen liege eine Liste der Frachtkosten, gegliedert nach Abnehmern, Menge und Frachtkosten bei. Nach der Aussage des Spediteurs H seien ihm diese Listen von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden. Ohne diese Listen hätte er die Frachtkosten nicht abrechnen können, zumal die Waren häufig in mehreren Tranchen geliefert worden seien.

Die Beschwerdeführerin habe diesen Umstand zunächst in Abrede gestellt. In der Folge habe Herfried N. jedoch in der Niederschrift vom 25. September 2000 eingeräumt, es könne sein, dass der Spediteur H seine Daten mit denen der Beschwerdeführerin habe vergleichen wollen und ihm Mitarbeiter der Beschwerdeführerin diese Informationen ausnahmsweise zur Verfügung gestellt hätten. In der Vorhaltsbeantwortung vom 1. Juli 2002 beziehe sich die Beschwerdeführerin zu dieser Frage auf eine ergänzende Stellungnahme zur Berufung vom 27. Oktober 2000. Darin räume die Beschwerdeführerin ein, dass sie dem Spediteur H in manchen Fällen über Ersuchen zu Datenvergleichszwecken Listen mit Namen, Adressen und den abgeholten Mengen zur Verfügung gestellt habe. Den Ermittlungen des Finanzamtes zufolge seien die von den Abnehmern (Landwirten) ausgefüllten Transportbestellscheine völlig ungeordnet in Schachteln beim Spediteur gelegen und hätten nicht die Grundlage für die Abrechnung der Transportkosten bilden können. Die Transportbestellscheine hätten weder ein Lieferdatum noch die Abholstelle oder die Rechnungsadresse aufgewiesen. Der Spediteur H hätte demnach gar nicht wissen können, welcher Sammelstelle der jeweilige Unterzeichner des Transportbestellscheines zuzuordnen gewesen sei und mit welcher Lieferung (zu welchem Lieferzeitpunkt) dessen Waren versendet worden seien.

Eine Zuordnung des Frachtgutes und der Transportkosten zu den einzelnen Abnehmern sei dem Spediteur ohne Zurverfügungstellung der Rechnungsgrundlagen durch die Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen.

Die bestellenden Landwirte hätten ausgesagt, dass ihnen die Spedition H zumeist gar nicht bekannt gewesen sei und sie keinen Kontakt zu dieser Spedition gehabt hätten. Sie hätten keinerlei Einfluss auf den Transportvorgang und den Transportpreis gehabt. Diese Aussagen deckten sich mit jenen des Spediteurs H. Die Abnehmer hätten lediglich die "völlig undeterminierten" Transportbestellscheine ausgefüllt und in der Folge die für sie angefallenen Frachtkosten an die jeweiligen Obmänner bzw. Sammelstellenleiter gezahlt.

Die Transportbestellscheine wiesen weder Transportzeitpunkt noch konkreten Versendungsort, Bezeichnung der Ware oder Ankunftsort auf. Die Transportbestellscheine beinhalteten sohin nicht einmal die Minimalerfordernisse eines Transportauftrages. Die wirtschaftliche Einheit der Beschwerdeführerin habe der Spedition den Abholort und die Destination in Österreich mitgeteilt. Sie habe dem Spediteur H Verteilerlisten mit den Adressen der einzelnen Abladestellen in Österreich übermittelt und Unterlagen als Grundlage für die Verteilung des Ladegutes an die jeweiligen Abladestellen übergeben.

Für die belangte Behörde ergebe sich ein weiteres Indiz aus der Informationsveranstaltung in K am 26. Februar 1997 mit rund 500 Teilnehmern. Diese Veranstaltung sei als Verkaufsveranstaltung angekündigt worden. Bei dieser Veranstaltung habe Herfried N einen Fachvortrag gehalten und seien die Waren der Beschwerdeführerin und deren Transport durch Auflage der jeweiligen Bestellscheine in einem gewissen Zusammenhang angeboten worden.

Die Beschwerdeführerin habe zur Untermauerung ihres Standpunktes eidesstattliche Erklärungen verschiedener Verantwortlicher von EKG vorgelegt. Diesen Erklärungen zufolge hätten die betreffenden Verantwortlichen individuell und ohne Initiative der Beschwerdeführerin die Transportkonditionen mit dem Spediteur H vereinbart. Auf Grund der glaubwürdigen und schlüssigen Aussagen des Spediteurs H und der bereits dargestellten Indizien folge die belangte Behörde diesen Erklärungen nicht. Ein solcher Geschehensablauf wäre bei Hunderten von Abnehmern "logistisch völlig undenkbar".

Die von der Beschwerdeführerin vorgelegte eidesstattliche Erklärung des Spediteurs H vom 17. April 2000 weiche von dessen Erstaussage und ebenso von dessen nachfolgenden Aussagen ab. Der Spediteur H habe der Behörde gegenüber angegeben, dass er diese eidesstattliche Erklärung bloß gefälligkeitshalber zu Gunsten der Beschwerdeführerin abgegeben habe. Dieser Umstand zeige deutlich, dass die Beschwerdeführerin bemüht gewesen sei, ihre Rolle als Initiatorin und Organisatorin der Transporte zu verschleiern.

Die Transportbestellscheine wiesen einen Fixpreis pro Kilogramm oder Liter PSM für den Transport von Luxemburg zur jeweiligen Bezirkshauptstadt (ohne Nennung der konkreten Stadt) in Österreich aus. Tatsächlich seien die PSM zum großen Teil von Belgien aus transportiert worden. Nach den Angaben des Spediteurs H vom 23. Oktober 2006 hätten Vertreter der Beschwerdeführerin bekannt gegeben, ob die Waren in Belgien oder in Luxemburg abzuholen seien. Es habe keines gesonderten Auftrages für die Differenzstrecke zwischen Luxemburg und Belgien bedurft, weil die Fixpreise ohnedies hoch angesetzt gewesen seien. Nach Ansicht der belangten Behörde sei gerade der Umstand, dass kein gesonderter Transportauftrag für die Strecke zwischen Luxemburg und Belgien erforderlich gewesen sei, ein Anzeichen dafür, dass die von den Landwirten ausgefüllten Transportbestellscheine lediglich formalen Charakter gehabt hätten und die Landwirte keinen Einfluss auf die Transportvorgänge genommen hätten. Der Abholort sei zwischen der Beschwerdeführerin als Lieferantin und der Spedition H vereinbart worden.

Der Spediteur H habe ausgesagt, er habe die Fixpreise für den Transport mit Vertretern der Beschwerdeführerin vereinbart. Grundlage sei eine volle LKW-Ladung plus ADR-Zuschlag gewesen. Die Fixpreise seien jedenfalls überhöht gewesen. Nach Ansicht der belangten Behörde stelle auch dieser Umstand der überhöhten Transportpreise ein Indiz dafür dar, dass die Auswahl des Spediteurs nicht durch kaufmännisch denkende Abnehmer erfolgt sei.

Der Spediteur H habe im Streitzeitraum ausschließlich PSM der Beschwerdeführerin zu den Abnehmern in Österreich transportiert. Auch dieser Umstand sei ein Indiz für die Zurechnung der Transporte an die Beschwerdeführerin. Die Spedition H habe im übrigen den Landwirten kein Transportangebot für Waren anderer PSM-Lieferanten gelegt.

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. März 2008, dass die Aussagen des Spediteurs H keine neuen Sachverhaltselemente enthielten, gehe ins Leere. Die Aussage habe ergänzende Information dafür erbracht, dass ohne Initiative und Organisation der wirtschaftlichen Einheit der Beschwerdeführerin der Transport der bestellten PSM nach Österreich nicht möglich gewesen wäre.

Die belangte Behörde treffe weiters die Feststellung, dass der Spediteur H über die in Rede stehenden Transportvorgänge so genannte "Auftragsmappen" angelegt habe. In den Auftragsmappen, weißen Mappen mit dem Aufdruck "Transportauftrag" und den wichtigsten Transportdaten, scheine als Auftraggeber in allen Fällen die Beschwerdeführerin auf. Den Auftragsmappen seien keine Hinweise auf die Landwirte als Auftraggeber zu entnehmen. Sie beinhalteten keinerlei Korrespondenz, Vermerke über Verhandlungen oder sonstige Gespräche mit den Landwirten oder den Verantwortlichen der EKG. Daraus sei erkennbar, dass für den Spediteur H de facto die wirtschaftliche Einheit der Beschwerdeführerin den Transportauftrag erteilt habe, auch wenn die Rechnungslegung an die Verantwortlichen der EKG erfolgt sei und die Landwirte die Kosten getragen hätten. Zudem sei beispielsweise der Rechnungsentwurf zum Auftrag 703XXX, welcher in der Folge verworfen worden sei, an die Beschwerdeführerin adressiert gewesen; erst später sei ein Verantwortlicher einer EKG als Rechnungsempfänger eingesetzt worden.

In den Auftragsmappen befänden sich auch so genannte Mengenberichte. Diese Mengenberichte hätten u.a. der Verteilung der Waren an die einzelnen Abladestellen gedient. Sie seien den abholenden Fahrern von Vertretern der Beschwerdeführerin ausgehändigt worden. Die Beschwerdeführerin habe in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2002 eingeräumt, dass nicht die Abnehmer, sondern sie dem Spediteur H mitgeteilt habe, wann welche Waren für welchen Empfänger abzuholen gewesen seien.

Aus der Aussage des Spediteurs H vom 23. Oktober 2006 ergebe sich, dass pro Fahrt ein LKW habe befüllt werden müssen. Die Ware einer LKW-Ladung sei für mehrere Empfängerstellen bestimmt gewesen. Einzelaufträge wären unrentabel gewesen und hätte der Spediteur auch nicht angenommen.

Es widerspreche den Denkgesetzen, dass die Transportaufträge mehrerer von einander unabgängiger EKG zufällig so zusammen gepasst hätten, dass jeweils ein LKW habe befüllt werden können. Die gemeinschaftliche Versendung von Waren an eine derart große Zahl von Empfängern sei faktisch nur durch die Koordination und Organisation der wirtschaftlichen Einheit der Beschwerdeführerin möglich gewesen.

Nach dem Güterbeförderungsgesetz sei der Auftraggeber für die Transportpapiere verantwortlich. Unbestritten habe die Beschwerdeführerin dem Spediteur die Transportpapiere verschafft. Auch nach dem Bundesgesetz über die Beförderung gefährlicher Güter sei es der Versender, der verpflichtet sei, dem Spediteur die für den Transport erforderlichen Unterlagen zu übergeben. Wie allerdings der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis zum Ausdruck gebracht habe, ergebe sich aus der Art der Bereitstellung der Frachtpapiere kein zwingendes Indiz für die Organisation des Transportes. Es könne lediglich im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse darauf Bedacht genommen werden.

Zusammenfassend sei festzustellen:

Es stehe fest, dass die wirtschaftliche Einheit der Beschwerdeführerin den Spediteur für die in Rede stehenden Lieferungen ausgewählt und mit diesem für alle Liefervorgänge einheitliche Transportkonditionen vereinbart sowie die Ausfertigung und Versendung von Transportbestellscheinen an die Abnehmer veranlasst habe. Die Beschwerdeführerin habe dem Spediteur H die erforderlichen Unterlagen für die Verteilung der Waren und die Erstellung der Rechnungen ebenso verschafft wie die Transportpapiere.

Die Beschwerdeführerin habe die einzelnen Transportanweisungen erteilt und dem Spediteur die Belade- und Entladeorte mitgeteilt.

Ua sei der Umstand, dass im Streitjahr ein einziger Spediteur sämtliche Transporte an die Kunden der Beschwerdeführerin (Hunderte Abnehmer in vier verschiedenen Bundesländern) zu völlig identen Transportkonditionen abgewickelt habe, für sich schon ein eindeutiger Nachweis dafür, dass die Transporte der wirtschaftlichen Einheit der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien.

Die Lieferungen der Beschwerdeführerin seien daher in Österreich steuerpflichtige Versandungslieferungen im Sinn des Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie und des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994. Die Lieferungen der Beschwerdeführerin seien daher in Österreich steuerpflichtige Versandungslieferungen im Sinn des Artikel 28 b, Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie und des Artikel 3, Absatz 3, UStG 1994.

Das Funktionieren der Transportabwicklung sei im Übrigen im Interesse der Beschwerdeführerin gelegen gewesen. Für die österreichischen Abnehmer sei der Einkauf bei der Beschwerdeführerin nur sinnvoll gewesen, wenn der Transport günstig und ohne organisatorischen Aufwand abzuwickeln sei.

Im Übrigen verweise die belangte Behörde u.a. auch auf das Urteil des EuGH vom 23. November 2006, C-5/05, Joustra; dieses Urteil betreffe die Richtlinie 92/12/EWG (Verbrauchssteuerrichtlinie). In diesem Urteil habe der EuGH zu Recht erkannt, dass die Beauftragung eines Beförderungsunternehmers mit dem Transport verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch den Erwerber nicht als "Befördern" durch die Erwerber für den Eigenverbrauch beurteilt werden könne. In solchen Fällen sei also ohnedies das Bestimmungsland zur Erhebung der Steuer berechtigt.

Die Beschwerdeführerin sei von Herfried N. und Josef F. offenkundig zur Ausnutzung des Steuergefälles zwischen Luxemburg und Österreich gegründet worden. Daneben seien auch Zulassungsbestimmungen für PSM von Bedeutung gewesen, diese seien jedoch im gegebenen Zusammenhang nicht maßgeblich. Im Hinblick auf den Steuersatz seien die Waren zum Teil von Österreich nach Luxemburg gebracht und von dort wiederum nach Österreich zurückgeliefert worden. Um die Folgen der Lieferortverlagerung durch die Versandhandelsregel zu vermeiden, habe die Beschwerdeführerin versucht, die wirtschaftliche Zurechnung der Transporte an sie zu verschleiern. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt iSd § 21 BAO seien die strittigen Transporte aber der wirtschaftlichen Einheit der Beschwerdeführerin als durch sie veranlasst und organisiert zuzurechnen. Die Beschwerdeführerin sei von Herfried N. und Josef F. offenkundig zur Ausnutzung des Steuergefälles zwischen Luxemburg und Österreich gegründet worden. Daneben seien auch Zulassungsbestimmungen für PSM von Bedeutung gewesen, diese seien jedoch im gegebenen Zusammenhang nicht maßgeblich. Im Hinblick auf den Steuersatz seien die Waren zum Teil von Österreich nach Luxemburg gebracht und von dort wiederum nach Österreich zurückgeliefert worden. Um die Folgen der Lieferortverlagerung durch die Versandhandelsregel zu vermeiden, habe die Beschwerdeführerin versucht, die wirtschaftliche Zurechnung der Transporte an sie zu verschleiern. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt iSd Paragraph 21, BAO seien die strittigen Transporte aber der wirtschaftlichen Einheit der Beschwerdeführerin als durch sie veranlasst und organisiert zuzurechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In der Beschwerde wird zunächst eingewendet, die belangte Behörde habe der (neuerlichen) Berufungsentscheidung,

also dem nunmehr angefochtenen Bescheid, außer der Zeugenaussage des Spediteurs H vom 23. Oktober 2006 keine zusätzlichen Sachverhaltsermittlungen zu Grunde gelegt. Die belangte Behörde missachte dabei, dass im Vorerkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes die Indizien, die bereits in der ersten Berufungsentscheidung angeführt seien, als nicht ausreichend eingestuft worden seien, um daraus abzuleiten, dass die Beschwerdeführerin den Transport organisiert habe. Im Vorerkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof aufgezeigt, in welche Richtung die belangte Behörde Erhebungen vornehmen könne:

Es könne hinterfragt werden, warum alle Landwirte denselben Spediteur zu denselben Konditionen gewählt hätten und wer die Mehrkosten für den Transport ab Belgien getragen habe, zumal die Transportaufträge lediglich den Transport ab Luxemburg umfasst hätten. Weiters könnten Erhebungen über die Kalkulation des Spediteurs angestellt werden. Mit diesen Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes stehe die Vorgangsweise der belangten Behörde, von der Zeugenaussage des Spediteurs H abgesehen lediglich bereits die in der ersten Berufungsentscheidung enthaltenen Sachverhaltselemente heranzuziehen, nicht im Einklang.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten: Gemäß § 41 Abs. 1 VwGG hat der Verwaltungsgerichtshof, soweit er nicht Rechtswidrigkeit wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde oder wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gegeben findet und nicht § 38 Abs. 2 VwGG anwendbar ist, den angefochtenen Bescheid auf Grund des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes zu überprüfen. Es ist Sache der Abgabenbehörde, gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind. Die Beweiswürdigung, auf Grund derer die Behörde die Sachverhaltsfeststellung getroffen hat, ist vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 29. November 2006, 2002/13/0173). Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten: Gemäß Paragraph 41, Absatz eins, VwGG hat der Verwaltungsgerichtshof, soweit er nicht Rechtswidrigkeit wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde oder wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gegeben findet und nicht Paragraph 38, Absatz 2, VwGG anwendbar ist, den angefochtenen Bescheid auf Grund des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes zu überprüfen. Es ist Sache der Abgabenbehörde, gemäß Paragraph 167, Absatz 2, BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind. Die Beweiswürdigung, auf Grund derer die Behörde die Sachverhaltsfeststellung getroffen hat, ist vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist vergleiche , etwa das hg Erkenntnis vom 29. November 2006, 2002/13/0173).

Im Vorerkenntnis zeigte der Verwaltungsgerichtshof auf, dass die Berufungsentscheidung zwar Indizien anführe, aber keine konkreten Sachverhaltsfeststellungen darüber enthalte, dass die Beschwerdeführerin den Transport organisiert habe. Es sei Aufgabe der belangten Behörde, Sachverhaltsfeststellungen zu treffen. Der Verwaltungsgerichtshof führt im Vorerkenntnis aus: "Allein, die Aneinanderreihung solcher Indizien macht eine ausdrückliche Sachverhaltsfeststellung (als Ergebnis einer die Ermittlungsergebnisse verarbeitenden Beweiswürdigung), wonach die Organisation des Transportes von der Beschwerdeführerin vorgenommen worden sei, nicht entbehrlich. "

Im fortgesetzten Verfahren hat die belangte Behörde den Spediteur H erneut als Zeugen vernommen. Diese Vernehmung hat auch die Themenbereiche der Kalkulation des Spediteurs, der Mehrkosten für den Transport ab Belgien und die Frage, ob der Spediteur den Landwirten auch den Transport von PSM anderer Lieferanten angeboten habe, betroffen.

Die belangte Behörde hat auf Grund der ihr vorliegenden Ermittlungsergebnisse nunmehr die Sachverhaltsfeststellung getroffen, die Beschwerdeführerin habe die in Rede stehenden Transporte initiiert und organisiert. Die Beschwerdeführerin habe den Spediteur ausgesucht, mit ihm die Transportbedingungen vereinbart, ihm ein Muster für die Anfertigung der Transportbestellscheine übergeben und sodann die Weiterleitung der dem Muster entsprechend erstellten Transportbestellscheine an die Obmänner der EKG oder die Besteller (Landwirte) veranlasst.

Die belangte Behörde musste ihre Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO auf die Summe der Ergebnisse des

Abgabenverfahrens stützen, also auch auf Ermittlungen, die schon bei Erlassung der vorhergegangenen Berufungsentscheidung getätigt gewesen waren. Die belangte Behörde musste ihre Beweiswürdigung gemäß Paragraph 167, Absatz 2, BAO auf die Summe der Ergebnisse des Abgabenverfahrens stützen, also auch auf Ermittlungen, die schon bei Erlassung der vorhergegangenen Berufungsentscheidung getätigt gewesen waren.

Im angefochtenen Bescheid wird die Beweiswürdigung insbesondere auf die Aussage des Spediteurs H gestützt, dass er die fixen Transportpreise mit Vertretern der Beschwerdeführerin "festgelegt" habe und diese Preise als "Mittelpreise" für den Transport an jeden Ort in Österreich gleich hoch gewesen seien. Die belangte Behörde konnte sich auch auf die Aussage des Spediteurs stützen, wonach er weder mit den Abnehmern (Landwirten) noch mit den Verantwortlichen der EKG Transportpreise oder sonstige Transportkonditionen vereinbart habe.

Im Rahmen der Beweiswürdigung hat sich die belangte Behörde mit dem Einwand der Beschwerdeführerin, die jeweiligen Verantwortlichen der EKG hätten den Spediteur ausgesucht und mit diesem den Preis vereinbart, und den entsprechenden "eidesstattlichen Erklärungen" mehrerer Verantwortlicher von EKG auseinander gesetzt. Insbesondere im Hinblick auf die große Zahl von Abnehmern in verschiedenen Bundesländern, die jeweils zu exakt gleichen Bedingungen Transportleistungen erhalten haben, hat sie die Darstellung des Spediteurs H in seinen Zeugenaussagen für überzeugender gehalten.

Der Beschwerde gelingt es nicht, eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung darzutun.

Die Aussage des Spediteurs H, die Kalkulation sei nicht speziell auf die Produkte der Beschwerdeführerin abgestellt, widerlegt entgegen dem Beschwerdevorbringen in keiner Weise, dass im gegenständlichen Fall die Transportbedingungen zwischen der Beschwerdeführerin und dem Spediteur ausgehandelt worden sind.

Soweit die Beschwerde eine Sachverhaltsfeststellung bekämpft, wonach die Beschwerdeführerin den Transportauftrag erteilt habe, wird übersehen, dass der angefochtene Bescheid eine solche Feststellung nicht enthält. Dass die Beschwerdeführerin die Transporte zu den Kunden initiiert und organisiert habe, konnte die belangte Behörde aber unbedenklich insbesondere daraus ableiten, dass die Beschwerdeführerin den Spediteur ausgewählt und mit ihm die Transportkonditionen vereinbart hat. Dass die Beschwerdeführerin den Spediteur ausgesucht hat, ergibt sich wiederum aus der Aussage des Spediteurs selbst und konnte von der belangten Behörde zudem auf den Umstand gestützt werden, dass im Streitjahr ausschließlich dieser Spediteur den Transport von Waren der Beschwerdeführerin übernommen hat.

Die Beschwerde trägt weiters vor, der angefochtene Bescheid enthalte auf Seite 35 die tatsachenwidrige Feststellung, die Beschwerdeführerin habe den Spediteur "angewiesen", die Transportbestellscheine an die Abnehmer zu versenden. Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass der angefochtene Bescheid eine solche Feststellung nicht enthält. Er stellt lediglich fest, dass die Beschwerdeführerin die Versendung von Transportbestellscheinen veranlasst hat. Diese Feststellung konnte die belangte Behörde schlüssig bereits aus den Gesamtumständen der Abwicklung der Transporte und dem Umstand ableiten, dass die Beschwerdeführerin dem Spediteur Muster für Transportbestellscheine übergeben hat.

Bereits im Vorerkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, bei der Beantwortung der Frage, ob die Veranlassung des Transportes der Beschwerdeführerin als Verkäuferin zuzurechnen ist, werde die Verwaltungsbehörde auch darauf abstellen können, dass es eines nicht unbeachtlichen logistischen Geschicks bedurft hätte, wenn es einer derart großen Zahl von österreichischen Landwirten für sich oder im Rahmen ihrer EKG, also ohne Anstoß der wirtschaftlichen Einheit der Beschwerdeführerin, gelungen sein sollte, aus der großen Zahl von Leistungen am Markt anbietenden Spediteuren stets die Spedition H zu finden und - unter identen Konditionen - zu beauftragen. In der Tat hat die belangte Behörde im nunmehr angefochtenen Bescheid im Rahmen der Beweiswürdigung auf diesen Umstand Bedacht genommen. In der Beschwerde wird nun eingewendet, die Auftragserteilungen seien nicht durch die Landwirte, sondern gemeinschaftlich durch die EKG erfolgt, zwischen denen es einen Informationsfluss gebe. Es sei daher nicht schlüssig, allein aus dem Umstand, dass im Streitjahr stets dieselbe Spedition gewählt worden sei, auf eine Organisation durch die Beschwerdeführerin zu schließen.

Diesem Einwand ist entgegen zu halten, dass die Einheitlichkeit der Transportaufträge bei über das Bundesgebiet verteilten EKG durchaus ein Indiz für eine Organisation von Seiten der Beschwerdeführerin als Verkäuferin der PSM darstellt. Die belangte Behörde hat ihre Beweiswürdigung jedoch nicht isoliert auf diesen Umstand, sondern auf das Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere auch auf die Aussage des Spediteurs H, gestützt.

Das Beschwerdevorbringen, es sei nicht auszuschließen, dass einzelne EKG eine "Reduktion" der vom Spediteur angebotenen "Standardkonditionen" verhandelt hätten, bleibt nicht nur völlig unsubstanziert, sondern wird von der Beschwerdeführerin auch nicht in Beziehung zu den weiteren Sachverhaltsfeststellungen gebracht, wonach die Abrechnung der Transportkosten nur über die von der Beschwerdeführerin dem Spediteur zur Verfügung gestellten Daten erfolgen konnte. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass den Rechnungen des Spediteurs Listen der Frachtkosten, gegliedert nach Abnehmern, beigelegt waren, die der Spediteur von der Beschwerdeführerin erhalten hat. Dass der Spediteur, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, nur deshalb auf die Daten der Beschwerdeführerin zurückgegriffen habe, weil er selbst so schlecht organisiert gewesen sei, ändert nichts daran, dass die Verwendung der von der Beschwerdeführerin erstellten Liste der Frachtkosten pro Abnehmer für einheitliche Frachtpreise und gegen Sonderkonditionen spricht.

In der Beschwerde wird weiters gerügt, die belangte Behörde habe für entscheidend gehalten, dass die Beschwerdeführerin dem Spediteur mitgeteilt habe, wann und wo welche Waren für welche EKG abzuholen seien.

Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass aus dem Umstand der Bereitstellung der zu liefernden Waren allein nicht zweifelsfrei darauf geschlossen werden könnte, wem der Transport zuzurechnen ist. Diesen Umstand führt der angefochtene Bescheid aber lediglich - nachdem er bereits auf der Grundlage anderer Indizien die für die Zurechnung an die Beschwerdeführerin geeigneten Sachverhaltsfeststellungen getroffen hat - als zusätzliches Argument an. Solcherart vermag auch dieses Beschwerdevorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Ebenso für sich allein nicht hinreichend, um die Beweiswürdigung der belangten Behörde zu stützen, wäre der Umstand, dass bei einer Informationsveranstaltung in K am 26. Februar 1997 mit rund 500 Teilnehmern nicht nur Bestellscheine für die Waren der Beschwerdeführerin, sondern gleichzeitig Bestellscheine für den Transport aufgelegt worden waren. Die belangte Behörde hat diesen Umstand aber vor dem Hintergrund, dass bei der Veranstaltung auch ein Vertreter der Beschwerdeführerin zugegen gewesen ist, lediglich als zusätzliches weiteres Indiz für die Zuordnung des Transportes zur Beschwerdeführerin angesehen. Im Rahmen der Gesamtbetrachtung durfte sie auch auf diesen Umstand Bedacht nehmen.

Die Beschwerdeführerin rügt schließlich, der angefochtene Bescheid argumentiere, sie sei zur Ausnutzung des niedrigeren Umsatzsteuersatzes in Luxemburg für PSM gegründet worden, nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt iSd § 21 BAO seien die strittigen Transporte aber von der Beschwerdeführerin veranlasst und organisiert. Dieses Argument der belangten Behörde sei nicht nachvollziehbar, weil der angefochtene Bescheid im selben Atemzug auch pflanzenschutzrechtliche Zulassungsbestimmungen als außersteuerlichen Grund für die Standortwahl anführe. Die Beschwerdeführerin rügt schließlich, der angefochtene Bescheid argumentiere, sie sei zur Ausnutzung des niedrigeren Umsatzsteuersatzes in Luxemburg für PSM gegründet worden, nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt iSd Paragraph 21, BAO seien die strittigen Transporte aber von der Beschwerdeführerin veranlasst und organisiert. Dieses Argument der belangten Behörde sei nicht nachvollziehbar, weil der angefochtene Bescheid im selben Atemzug auch pflanzenschutzrechtliche Zulassungsbestimmungen als außersteuerlichen Grund für die Standortwahl anführe.

Es trifft zu, dass der angefochtene Bescheid auch auf vermeintliche Motive der Beschwerdeführerin für die gewählte Gestaltung hinweist. Dieser Hinweis erweist sich aber als für den Spruch des angefochtenen Bescheides nicht tragend. Die belangte Behörde hat die Gestaltung in keiner Weise als Missbrauch iSd § 22 BAO gewertet. Solcherart kommt es im gegebenen Zusammenhang nicht darauf an, ob steuerliche oder außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung maßgebend waren. Es trifft zu, dass der angefochtene Bescheid auch auf vermeintliche Motive der Beschwerdeführerin für die gewählte Gestaltung hinweist. Dieser Hinweis erweist sich aber als für den Spruch des angefochtenen Bescheides nicht tragend. Die belangte Behörde hat die Gestaltung in keiner Weise als Missbrauch iSd Paragraph 22, BAO gewertet. Solcherart kommt es im gegebenen Zusammenhang nicht darauf an, ob steuerliche oder außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung maßgebend waren.

Die Beschwerdeführerin meint abschließend, die belangte Behörde hätte weitere Erhebungen durchführen, zumindest die Verantwortlichen der EKG dazu befragen müssen, ob ihnen das Angebot zum Kauf der Waren regelmäßig in einem Zusammenhang mit dem Angebot auf Transport gemacht worden ist. Hiezu ist darauf zu verweisen, dass die

Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde "eidesstattliche Erklärungen" der Verantwortlichen der EKG vorgelegt hat, welche die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung berücksichtigt hat. Die Beschwerde vermag nicht aufzuzeigen, dass die Behörde zu weitergehenden amtswegigen Ermittlungen verpflichtet gewesen wäre.

Da der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nicht öffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. Da der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß Paragraph 35, Absatz eins, VwGG ohne weiteres Verfahren in nicht öffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. April 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2008150181.X00

Im RIS seit

22.05.2009

Zuletzt aktualisiert am

30.09.2009

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at