

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/3/2 2003/15/0014

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 02.03.2006

## Index

E000 EU- Recht allgemein;

E3L E09301000;

E3L E09302000;

E6J;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art28b TeilB Abs1 idF 31991L0680;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art28b TeilB Abs2 idF 31991L0680;

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

31991L0680 Binnenmarkt-RL;

31992L0012 Verbrauchsteuer-RL Art10;

61995CJ0296 The Queen / Commissioners of Customs and Excise VORAB;

EURallg;

UStG 1994 Anh Art3 Abs3;

UStG 1994 Anh Art3 Abs5;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz LL.M., über die Beschwerde der A S.a.r.l. in Luxemburg, vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat II) vom 20. November 2002, Zi. RV 356/1-10/01, betreffend Umsatzsteuer 1997, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

I.

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.

Mit Bescheid vom 15. März 2000 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin Umsatzsteuer 1997 in der Höhe von S 8,645.583,-- fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe im Jahre 1997 Spritzmittel an umsatzsteuerlich pauschalierte Landwirte in Österreich versandt. Da die Lieferschwelle nach Art. 3 Abs. 5 UStG 1994 überschritten worden sei, liege ein in Österreich steuerpflichtiger Versandhandel nach Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 vor. Zwar hätten die inländischen Abnehmer "Transportaufträge" an den Spediteur H erteilt. Den Transportaufträgen hätten aber nähere Spezifikationen durch die Auftraggeber über den Ort der Abholung, das Transportziel und den Transportzeitpunkt gefehlt. Der jeweilige Transportauftrag habe gelautet: "Für mich Waren in Luxemburg abzuholen und zum vereinbarten Lieferort (nächste Bezirkshauptstadt) zu bringen".

Die Abnehmer der Spritzmittel hätten angegeben, entweder die Spedition H überhaupt nicht zu kennen oder keinen Vertreter der Spedition H zu kennen und auch nicht mit einem solchen verhandelt zu haben. Einigen der Abnehmer sei nicht bewusst gewesen, einen Transportauftrag erteilt zu haben. Einige Abnehmer hätten angegeben, niemals einen Transportauftrag erteilt zu haben. Einige wiederum hätten angegeben, nur einen Bestellschein unterschrieben zu haben. Aus diesen Umständen könne geschlossen werden, dass die näheren Angaben zum Transport nicht von den Käufern, sondern von der Beschwerdeführerin gekommen seien. Der Spediteur H habe bei seiner Befragung ausgesagt, dass die Auslieferung der Waren an die einzelnen Landwirte bzw. Sammelladestellen auf Grund einer von Herfried N. als Vertreter der Beschwerdeführerin erstellten Liste erfolgt sei. Bei der gegebenen Sachlage nehme das Finanzamt an, dass es sich beim Transport der Spritzmittel von Belgien nach Österreich um ein Versenden durch die Beschwerdeführerin gehandelt habe.

Nichtunternehmerische bäuerliche Einkaufsgemeinschaften könnten jedenfalls nicht als die Empfänger der Lieferungen angesehen werden, da einerseits den Angaben des Spediteurs zufolge die Transporte über Anweisung des Herfried N. durchgeführt worden seien, andererseits auf Grund der Aussagen der Landwirte (sie wüssten nichts über den Transport, alles würde vom Sammelstelleninhaber erledigt, auch die Aufteilung der Gesamtlieferung an die einzelnen Abnehmer) gegebenenfalls angenommen werden müsse, dass die Tätigkeit der Sammelstellen eine unternehmerische Tätigkeit sei.

Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer habe geschätzt werden müssen. Die Spedition H habe Spritzmittel im Gesamtgewicht von 255.050 kg nach Österreich gebracht. Bei einem durchschnittlichen Einkaufspreis von S 141,24 und einem branchenüblichen Rohaufschlag von 20 % ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von S 43,227.914,--.

Die Beschwerdeführerin brachte gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 Berufung ein. Sie verfüge über ein Lager in Luxemburg sowie ein Lager in Belgien. Ihre österreichischen Kunden seien überwiegend pauschalierte Landwirte im Sinne des § 22 UStG 1994. Der Verkauf der Waren erfolge ausschließlich ab Lager Luxemburg bzw. ab Lager Belgien, wobei die Kunden die Abholung der Waren selbst organisieren müssten.

Die meisten Landwirte seien Mitglieder bäuerlicher Informations- bzw. Einkaufsgemeinschaften (in der Folge EKG), deren Zweck die Information über günstige Einkaufsmöglichkeiten, die Erreichung günstiger Konditionen und die Organisation des gemeinschaftlichen Bezuges von landwirtschaftlichen Betriebsmitteln sei. Die EKG seien zum Teil Vereine, zum Teil lose Vereinigungen von Landwirten. Die Mitglieder der EKG arbeiteten auf freiwilliger Basis und unentgeltlich. Allfällige Spesen, wie Fahrtkosten, Porti etc. würden von den Mitgliedern selbst getragen oder durch einen geringfügigen Mitgliedsbeitrag (S 100,-- bis S 200,-- pro Jahr) gedeckt. Im Falle von Einkäufen bei der Beschwerdeführerin durch Mitglieder einer EKG sei die Abholung der Waren gemeinschaftlich durch Beauftragung eines Spediteurs organisiert worden, um dadurch gegenüber der unkoordinierten Beauftragung durch einzelne Landwirte Preisvorteile zu erzielen.

Die Geschäftsanbahnung mit österreichischen Kunden für die erste Verkaufssaison der Beschwerdeführerin (1997) sei durch Werbeaussendungen an die Obmänner verschiedener EKG erfolgt. Interessierte Landwirte hätten daraufhin bei der Beschwerdeführerin Bestellscheine und Preislisten angefordert. Die Beschwerdeführerin habe zu keinem Zeitpunkt Muster für Transportaufträge den Landwirten übermittelt. Herfried N. sei jedoch auf Grund seiner hervorragenden Fachkenntnisse auf dem Gebiet des "EU-Rechtes" im Bereich der Pflanzenschutzmittel in den Jahren 1995 bis 1997 von mehreren landwirtschaftlichen Organisationen und EKG zu Referaten eingeladen worden.

Im Jahre 1997 seien die Abholungen für den Großteil der Landwirte durch die Spedition H erfolgt. Das

Zustandekommen des Kontaktes zwischen den Landwirten und der Spedition H erkläre sich wie folgt:

Ende 1996 seien Herfried N. und Josef F. an die Spedition H herangetreten, um über die Durchführung von Transporten für die Beschwerdeführerin (von Österreich, Italien bzw. Frankreich aus) in ihr Lager in Luxemburg und in ihr Lager in Belgien zu verhandeln. Bei einem der Verhandlungsgespräche habe die Spedition H erfahren, dass österreichische Landwirte bei der Beschwerdeführerin Waren ab Lager kauften. Die Spedition H habe Interesse bekundet, auch von den Landwirten Aufträge für Transporte zu erhalten. Die Beschwerdeführerin habe der Spedition mitgeteilt, dass diese Transporte alleinige Angelegenheit der Käufer seien, habe sich aber bereit erklärt, den Käufern auf Anfrage die Telefonnummer der Spedition H zu geben. Tatsächlich hätten mehrere Landwirte telefonisch bei der Beschwerdeführerin angefragt, ob sie für die Abholung der Ware einen geeigneten Spediteur empfehlen könne. Den Landwirten sei sodann die Telefonnummer der Spedition H genannt worden. Die Spedition H sei in weiterer Folge tatsächlich von verschiedenen EKG kontaktiert und mit der Abholung der Waren aus Luxemburg bzw. Belgien betraut worden. Es werde allerdings festgehalten, dass bei vielen EKG, deren Mitglieder die Spedition H beauftragt hätten, der Kontakt nicht über die Beschwerdeführerin zustande gekommen sei. Da die Spedition H offensichtlich Bestbieter gewesen sei, hätten vor allem Mitglieder von EKG aus der Steiermark diese Spedition herangezogen und sie an Berufskollegen anderer Bundesländer weiter empfohlen.

Die Mitglieder der einzelnen EKG, welche Waren bei der Beschwerdeführerin bestellt hätten, hätten jeweils einen Spediteur (1997 Spedition H) mit der gemeinschaftlichen Abholung der Ware aus den Lagern der Beschwerdeführerin beauftragt. Die Verantwortlichen der EKG hätten Speditionen kontaktiert und Preise sowie Transportbedingungen ausgehandelt. Nach Erzielung einer grundsätzlichen Einigung hätten die Mitglieder der EKG einen Transportauftrag an den Spediteur erteilt. Bei diesen schriftlichen Transportaufträgen habe es sich in der Regel um Musteraufträge gehandelt, welche von der Spedition erstellt, den Auftraggebern zur Verfügung gestellt und von diesen ausgefüllt worden seien. Die Verantwortlichen der EKG hätten die Transportaufträge gesammelt und allenfalls unter Anschluss von zusätzlichen, selbst erstellten Sammellisten an die Spedition weiter geleitet. Soweit auf den Transportaufträgen bzw. Sammellisten einzelne Details über den Transportauftrag gefehlt hätten (z.B. Zeitpunkt), seien diese dem Spediteur von den Verantwortlichen der EKG schriftlich oder telefonisch bekannt gegeben worden. Die Verrechnung der Transporte sei aus ökonomischen Gründen seitens der Spedition H nicht durch Rechnung an die einzelnen Landwirte erfolgt, sondern durch Sammelrechnung an die EKG. Die EKG habe es übernommen, den Frachtpreis von den Landwirten zu kassieren und dem Spediteur zu überweisen.

Für die Warenbestellung hätten die Verantwortlichen der EKG Bestellscheine von den Mitgliedern (Landwirte) eingesammelt und an die Beschwerdeführerin übermittelt. Die Verantwortlichen der EKG hätten der Beschwerdeführerin schriftlich mitgeteilt, wie die Waren zu kommissionieren seien. Zumeist seien alle Bestellungen einer EKG gemeinsam kommissioniert worden. Weiters hätten die Verantwortlichen der EKG und der Beschwerdeführerin bekannt gegeben, wer Kontaktperson sei und welcher Spediteur die Ware abhole. Die Beschwerdeführerin habe nach erfolgter Bereitstellung der Ware die Verantwortlichen der EKG kontaktiert. Sie habe den Ansprechpersonen alle erforderlichen Informationen über die Ware (beispielsweise besondere Erfordernisse beim Transport) gegeben. Soweit einzelne Bestellungen nicht bis zum Ende der Verkaufssaison abgeholt worden seien, seien diese storniert worden. Die Verantwortlichen der EKG hätten jeweils ihren Spediteur per Fax oder telefonisch mitgeteilt, dass die Waren nunmehr abzuholen seien. Die Beschwerdeführerin habe auf Grund der Informationen durch die Verantwortlichen (der EKG) die erforderlichen Frachtpapiere sowie Ladelisten erstellt. Diese Papiere seien von der Beschwerdeführerin den jeweiligen Fahrern der Spedition übergeben worden. Dazu sei die Beschwerdeführerin nach den Vorschriften über Gefahrguttransporte gesetzlich verpflichtet gewesen. Die Fahrer der Spedition hätten in der Folge die Waren zu den von den Kontaktpersonen der EKG genannten Abladestellen gebracht. Eine gemeinsame Abladestelle sei aus Kostengründen vereinbart worden. Ein zuständiges Mitglied der EKG habe dann die übrigen Mitglieder (Landwirte) von der Ankunft der Waren bei der Sammelstelle informiert, diese hätten die Ware innerhalb kurzer Zeit abgeholt.

Bei den von der Beschwerdeführerin im Jahr 1997 durchgeföhrten Verkäufen an österreichische pauschalierte Landwirte handle es sich um Abhollieferungen, welche somit nicht unter den Anwendungsbereich der Versandhandelsregelung des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 fielen. Eine Abhollieferung liege vor, wenn eine Ware durch den Abnehmer oder im Namen und für Rechnung des Abnehmers befördert werde.

Es treffe zwar zu, dass im Transportauftrag nicht die erforderlichen Details enthalten gewesen seien. Diese Daten seien

aber von den Verantwortlichen der EKG übermittelt worden. Im Übrigen bestünden keine Formerfordernisse für einen Transportauftrag.

Zum Ergebnis der Befragung, wonach einzelne Landwirte nicht mit der Spedition H verhandelt hätten, und ihnen diese Spedition auch nicht bekannt gewesen sei bzw. ihnen nicht bewusst gewesen sei, dass sie einen Transportauftrag erteilten, führe die Beschwerdeführerin aus: Es treffe zu, dass nicht der einzelne Abnehmer mit der Spedition H verhandelt habe, sondern die Verantwortlichen der EKG. Gerade die Organisation des gemeinsamen Einkaufes sei Sinn einer derartigen EKG. Die Erteilung der Transportaufträge sei nach der Grundsatzeinigung zwischen den Verantwortlichen der EKG und der Spedition H erfolgt.

Einzelne widersprechende Aussagen in den Vernehmungsprotokollen halte die Beschwerdeführerin für schlichtweg unrichtig oder zumindest nicht aussagekräftig. Als Beispiel hiefür werde die in der Niederschrift vom 30. Juni 1998 festgehaltene Aussage von Anton B. angeführt. Dieser Niederschrift zufolge könne sich Anton B. nicht daran erinnern, einen Transportbestellschein unterschrieben zu haben. Tatsächlich habe aber Anton B. über die Abrechnung des Pflanzenschutzmittelkaufes gar nicht Bescheid gewusst, weil solche Betriebsmitteleinkäufe für seinen landwirtschaftlichen Betrieb durch seinen Sohn Joachim B. organisiert worden seien. Diesem sei aber die Erteilung des Transportauftrages erinnerlich. Zur Aussage des Spediteurs H, dass die Auslieferung der Waren an die einzelnen Landwirte bzw. Sammelablagestellen auf Grund einer von Herfried N. erstellten Liste erfolgt sei, werde ausgeführt, dass damit nur die Ladelisten gemeint sein könnten, welche von der Beschwerdeführerin auf Grund der Informationen der bestellenden Landwirte erstellt worden seien.

Die Beschwerdeführerin gehe davon aus, dass die bäuerlichen Einkaufsgemeinschaften mit ihren Tätigkeiten im Rahmen des gemeinschaftlichen Bezuges der Waren nicht unternehmerisch tätig geworden seien. Die EKG beschränkten sich auf die Organisation des gemeinsamen Bezuges von Leistungen durch ihre Mitglieder. Es handle sich um eine "schlicht kooperative Vereinigung", die nicht Unternehmer sei. Der EKG mangle es an einer Einnahmenerzielungsabsicht. Die Mitarbeiter der EKG arbeiteten unentgeltlich auf ehrenamtlicher Basis. Die geringfügigen Mitgliedsbeiträge könnten mangels innerer Verknüpfung mit einzelnen Leistungen an die Mitglieder nicht als Gegenleistung für die Leistung der EKG angesehen werden.

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Aussage des Spediteurs H, er habe den Transportauftrag "auf Anweisung von Herfried N."

durchgeführt, sei der Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar. Lediglich für die Transporte nach Belgien und nach Luxemburg habe der Spediteur auf Anweisungen der Beschwerdeführerin gehandelt.

Im Jahre 1997 habe die Beschwerdeführerin den Einkauf sämtlicher Waren über die A.-GmbH abgewickelt. Die A.-GmbH habe die Waren gesammelt und an die Beschwerdeführerin fakturiert. Der Rechnungsbetrag belaufe sich auf S 32,463.792,46. Die eingekauften Waren seien jedoch nicht zur Gänze verkauft worden, zum 31. Dezember 1997 habe sich ein Lagerbestand von S 3,150.000,-- ergeben. Vom Gesamtumsatz der Beschwerdeführerin im Jahre 1997 seien rund 5 % nicht auf österreichische pauschalierte Landwirte entfallen. Der Umsatz betreffend österreichische Abnehmer ermittle sich wie folgt:

"Gesamtumsatz LUF 94,149.764,-

davon nicht an österreichische Landwirte

LUF 4,707.000,-

Umsatz an österreichische Landwirte LUF 89,442.764,-- entspricht umgerechnet S 30,255.000,--" Demnach sei auch die im angefochtenen Bescheid im Schätzungswege ermittelte Bemessungsgrundlage von S 43,227.914,-- unrichtig.

Zum Beweis dafür, dass das Finanzamt den Sachverhalt ungenügend erhoben habe, verweise die Beschwerdeführerin beispielsweise auf die Zeugenaussage des Anton B. Dieser habe ausgesagt, bei einer Veranstaltung der Beschwerdeführerin am 26. Februar 1997 in K. teilgenommen zu haben, im Zuge dieser Veranstaltung den Bestellschein von der Beschwerdeführerin erhalten zu haben, den Bestellschein bei der nächsten Maschinenringveranstaltung bei einem Vertreter der Beschwerdeführerin abgegeben zu haben, einen Blankobestellschein der Spedition Ma erhalten zu haben, über den Einkauf keine Rechnung erhalten zu haben und bei der Abholung der Ware bei Herrn B. (Verantwortlicher der EKG S.) mittels Zahlschein nachzuweisen verpflichtet

gewesen zu sein, dass er die Waren bezahlt habe. Dem halte die Beschwerdeführerin entgegen, dass die Verkaufsveranstaltung von der EKG S. organisiert worden sei, anlässlich dieser Veranstaltung keine Bestellscheine verteilt worden seien, außer dem Vortrag von Herfried N. am 26. Februar 1997 keine weiteren Veranstaltungen der EKG S. mit einer Teilnahme eines Vertreters der Beschwerdeführerin durchgeführt worden seien, es keine Veranstaltungen der Beschwerdeführerin in Österreich gegeben habe, niemals von einem Vertreter der Beschwerdeführerin bei Veranstaltungen von EKG Blankobestellscheine für Transporte verteilt worden seien und darüber hinaus die Spedition Ma im Jahre 1997 keine Waren von der Beschwerdeführerin abgeholt habe. Zudem habe Herr B. über seine Einkäufe bei der Beschwerdeführerin eine Rechnung erhalten, er habe anlässlich der Abholung der Ware bei der EKG S keinen Zahlschein vorweisen können, weil die Bezahlung ausschließlich über Abbuchungsaufträge erfolgt sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Dezember 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Es ging davon aus, dass die Beschwerdeführerin im Zuge von Informationsveranstaltungen Landwirte über die Möglichkeit des günstigen Einkaufes von Pflanzenschutzmitteln (im Folgenden PSM) im EU-Raum informiert habe. Dabei habe sich die Beschwerdeführerin der Einkaufs- und Informationsgemeinschaften von Landwirten bedient. Dort seien die Landwirte über rechtliche Möglichkeiten des Einkaufes von landwirtschaftlichen Betriebsmitteln in anderen EU-Ländern informiert worden. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine solche Information auch die konkrete Möglichkeit des PSM-Bezuges über die Beschwerdeführerin umfasst habe, wobei auch die Modalitäten besprochen worden seien. Bei den Informationsveranstaltungen seien Bestellscheine und Abbuchungsaufträge verteilt worden, die im Anschluss an die Veranstaltung wieder eingesammelt worden seien, zum Teil seien die Bestellscheine später an die Obmänner der EKG übergeben und erst in der Folge gesammelt der Beschwerdeführerin übermittelt worden. Zusätzlich und in der Regel auch gleichzeitig seien von den Bestellern auch so genannte "Transportbestellscheine" unterzeichnet worden. Darin sei die Spedition H angewiesen worden, für den jeweiligen Besteller Waren in Luxemburg abzuholen. Für die Abholung aus Belgien habe es keine eigenen Formulare gegeben. Die einzelnen Besteller hätten nicht gewusst, ob die Waren aus Belgien oder Luxemburg kämen. Die Bestelliste enthalte lediglich den Hinweis "Preise frei Luxemburg". Die Transportaufträge hätten keine Spezifikation der Ware, keinen Termin über die Abholung und keinen Abhol- oder Lieferort beinhaltet. Die Transportaufträge seien gesammelt an die Spedition H übergeben worden. Die Transportbestellscheine seien nach einem Muster erstellt worden, welches Herfried N. und Josef F. der Spedition H vorgelegt hätten. Der Name der Spedition, für welche Transportaufträge seitens der Käufer der PSM unterschrieben worden seien, sei vielen Bestellern unbekannt gewesen. Die Besteller hätten jedwedes vorgelegte Formular freiwillig unterzeichnet, mit der im Vordergrund stehenden Motivation, durch die gewählte Vorgangsweise PSM billig zu erwerben.

Die Spedition H habe im Jahr 1997 PSM von Österreich bzw. Italien und Frankreich nach Luxemburg bzw. Belgien und von dort aus wieder zurück nach Österreich geliefert. Die Lieferungen nach Österreich hätten 255.050 kg umfasst. Neben der Spedition H habe im Jahr 1997 keine andere Spedition PSM für die Beschwerdeführerin nach Österreich transportiert. Bei der Geschäftsanbahnung zwischen der Beschwerdeführerin und der Spedition H sei dem Spediteur mitgeteilt worden, dass er PSM, welche er nach Belgien oder Luxemburg transportieren solle, gleich wieder an die Abnehmer in Österreich zurückführen könne.

Der Spediteur habe per Fax von Belgien oder Luxemburg aus oder telefonisch von Herfried N. oder Josef F. den Auftrag für einen konkreten PSM-Transport erhalten. Aus den Vorgesprächen sei klar gewesen, dass dieser PSM-Transport von Österreich bzw. Frankreich und Italien nach Luxemburg und nach Belgien und in der Folge wieder zurück nach Österreich erfolgen solle. In Luxemburg oder Belgien sei die Ware an Herfried N. und Josef F. übergeben worden und nach einer Ruhezeit von acht bis zehn Stunden (gemeint: für den Fahrer) der Rücktransport nach Österreich angetreten worden. Diese Lieferungen seien in Form von Sammelleierungen an die einzelnen EKG erfolgt. Zur Durchführung des Rücktransports zu den Abnehmern seien den Fahrern durch Herfried N. bzw. Vertretern der Beschwerdeführerin Verteilungspläne übergeben worden. Die Zustellung der PSM sei nach diesen Listen erfolgt, und zwar durch palettenweise Abgabe an die einzelnen Sammelstelleninhaber (EKG). Die einzelnen Paletten seien mit dem Namen des jeweiligen Sammelstelleninhabers oder des Sammelstellenortes beschriftet gewesen. Es habe keine Einzelpakete für die Sammelstelleninhaber gegeben, die Begleitpapiere hätten nie auf die einzelnen Abnehmer gelautet. Die internationalen Frachtbriebe für Güterbeförderung (CMR) die bei der Rücklieferung der PSM vom Frachtführer mitzuführen gewesen seien, seien von Vertretern der Beschwerdeführerin ausgefüllt bereitgestellt

worden. Die jeweiligen Mengen für die einzelnen Landwirte seien von den Sammelstelleninhabern zur Verteilung gebracht worden, nachdem diese vom Einlangen einer Lieferung telefonisch informiert worden seien. Erst der Sammelstelleninhaber habe die PSM den einzelnen Landwirten zugeordnet, da es auf den Paletten keinen Hinweis auf die Besteller gegeben habe. Dabei sei es auch vorgekommen, dass nicht alle Teile der bestellten Waren geliefert worden und diese mit einer späteren Lieferung mitgekommen seien. Entsprechende Urgenzen seien an die Sammelstelleninhaber bzw. Obmänner der EKG herangetragen worden. Bei Abholung der Lieferung hätten die Abnehmer die Transportkosten in bar an die Sammelstelleninhaber bezahlt. Die Gesamtsumme sei oftmals bereits durch den LKW-Fahrer vom Sammelstelleninhaber kassiert worden. Die Spedition H habe im Nachhinein Rechnungen an die einzelnen Sammelstelleninhaber ausgestellt. Als Grundlage für diese Rechnungen hätten die von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Listen, auf welchen die einzelnen Abnehmer und Mengen des gelieferten PSM angeführt worden seien, gedient. Bloß auf Grund der in der Spedition vorhandenen Transportaufträge wäre eine ordnungsgemäße Verrechnung der Transportkosten nicht möglich gewesen. Weiters seien oftmals nur Teile der bestellten Ware geliefert worden, weshalb der Transportpreis den jeweiligen Lieferungen habe angepasst werden müssen.

In rechtlicher Hinsicht gehe das Finanzamt davon aus, dass die Lieferungen der Beschwerdeführerin nach Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in Österreich der Besteuerung zu unterziehen seien. Die einzelnen Abnehmer hätten zwar Transportaufträge formal unterschrieben, doch hätten die Transportscheine die abzuholende Ware weder näher spezifiziert noch sei daraus der Abholort ersichtlich. Alle Aufträge hätten sich auf Luxemburg bezogen, wiewohl ein Großteil der Lieferungen aus Belgien gekommen sei. Weiters sei überhaupt fraglich, ob ein entsprechender Vertragswille der vermeintlichen Auftraggeber vorgelegen sei. Aber selbst wenn man davon ausgehe, dass zivilrechtlich ein gültiger Transportauftrag zu Stande gekommen sei, müsse im steuerrechtlichen Sinn hinterfragt werden, ob eine solche "Abholkonstellation" nicht jedenfalls ein Befördern des Lieferers im Sinne des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 darstelle. Dabei seien folgende Umstände relevant: Der konkrete Abholort sei dem Spediteur von der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden. Die einzelnen Landwirte und Sammelstelleninhaber hätten gar nicht gewusst, ob eine Lieferung aus Belgien oder Luxemburg abzuholen sei. Die Lieferung sei stets gesammelt an die einzelnen Sammelabgabestellen erfolgt. Der Spediteur habe mit seinen Informationen aus den Transportbestellscheinen die Abholung gar nicht ausführen können. Erst mit der Aushändigung der Lieferlisten sei der Transportvorgang möglich gewesen. Für den Spediteur habe sich mit dem Auftrag zur Lieferung der PSM nach Luxemburg gleich der Auftrag zur Lieferung der PSM nach Österreich ergeben. Der Liefervorgang nach Luxemburg und die Rücklieferung hätten für ihn Teile desselben Auftrages dargestellt. In Vorgesprächen sei die Rücklieferung nach Österreich zugesichert worden und seien die Transportpreise für die Lieferung nach Österreich mit Vertretern der Beschwerdeführerin vereinbart worden. Es seien allen EKG der gleiche Preis, gestaffelt nach Liefermenge, verrechnet worden. Zum Zwecke der Abrechnung seien dem Spediteur Listen betreffend die einzelnen Sammelabgabestellen mit den Namen der Einzelabnehmer und den auf sie entfallenden Mengen übergeben worden. Wenn eine Lieferung zur Abholung bereit gestanden sei, sei der Spediteur von Vertretern der Beschwerdeführerin darüber informiert worden. Die einzige Mitwirkung der Landwirte am Bestellvorgang habe darin bestanden, einen "Transportbestellschein" zu unterfertigen und die Transportkosten zu begleichen, wozu sie auf Grund der Lieferkonditionen auf den Bestellscheinen ("Preise frei Luxemburg") ohnedies verpflichtet gewesen seien. Wenn sich die Tätigkeit des Abnehmers bloß auf eine formale Auftragserteilung zur Verschiebung des Lieferortes beschränke, liege aber kein Abholfall vor, weshalb die Versandhandelsregelung zum Tragen komme.

Es sei auch keine Änderung in der Höhe der Bemessungsgrundlage vorzunehmen, weil die Beschwerdeführerin keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt habe.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabebehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde vorgebracht, die Lager (der Beschwerdeführerin) in Luxemburg und Belgien seien im Eigentum ihrer Lieferanten gestanden, sie seien - als Gegenleistung für getätigte Wareneinkäufe - der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden. Die Beschwerdeführerin habe in Österreich weder Verkaufsnoch Werbeveranstaltungen abgehalten, die Vorträge von Herfried N. hätten lediglich pflanzenschutzmittelrechtliche Themen betroffen. Bei diesen Veranstaltungen sei es nicht zur Verteilung von Bestellscheinen, Abbuchungsaufträgen oder Transportbestellscheinen durch Vertreter der Beschwerdeführerin gekommen. Es sei Aufgabe der einzelnen EKG,

bei verschiedenen Lieferanten Angebote einzuholen und die Bestellkonditionen zu vergleichen. Dass bei Treffen der EKG die erforderlichen Unterlagen für die Bestellung ausgeteilt würden, liege auf der Hand. Mit solchen Aktivitäten habe jedoch die Beschwerdeführerin nichts zu tun.

Zu den Transportbestellscheinen werde ausgeführt, dass es Sache der Parteien sei, ob ein Vertrag schriftlich oder mündlich geschlossen werde. Da der Transport aus Kostengründen gemeinsam in Auftrag gegeben worden sei, könne davon ausgegangen werden, dass die Mitglieder einer EKG jeweils ein Mitglied damit beauftragt hätten, in ihrem Namen die Frachtbedingungen mit dem Spediteur auszuhandeln und bei entsprechender Einigung den Auftrag im Namen aller zu erteilen. Die von allen Mitgliedern unterfertigten Frachtaufträge seien daher als Zustimmung des Einzelnen zu verstehen, unter den im Vorfeld vom organisierenden Mitglied vereinbarten Rahmenbedingungen den Frachtvertrag abzuschließen. Es komme stets darauf an, was nach dem Willen der Parteien Inhalt des Vertrages sein solle, nicht jedoch darauf, was in einem schriftlichen Auftrag angeführt sei. Die Details über die Abholung (insbesondere Zeitpunkt und Ort) seien vom jeweils Verantwortlichen der EKG dem Spediteur mitgeteilt worden. Die Verantwortlichen ihrerseits hätten die erforderlichen Informationen (über Zeitpunkt und Ort der Abholung) von der Beschwerdeführerin erhalten. Es sei nicht richtig, dass die Transportbestellscheine nur fallweise Mengenangaben enthalten hätten. Hinsichtlich der konkreten Bezeichnung der Waren werde allerdings festgehalten, dass es weder notwendig noch üblich sei, einem Spediteur genau mitzuteilen, welche Waren abzuholen seien. Ein Auftrag zur Abholung von z.B. 1000 kg Pflanzenschutzmittel, welche bei der Beschwerdeführerin für Mitglieder EKG XY bereit gestellt seien, reiche daher vollkommen.

Es stimme nicht, dass die Beschwerdeführerin mit der Spedition H Transportpreise für die bestellenden Landwirte ausgehandelt habe. Zu den Transportbestellscheinen sei festgehalten, dass die Spedition H ein Muster der Spedition Ma verwendet habe, deren Inhaber ein persönlicher Bekannter des Spediteurs H gewesen sei.

Da die Landwirte ausschließlich auf Grund von Preislisten der Beschwerdeführerin und Originalbestellscheinen der Beschwerdeführerin bestellt und zusätzlich noch einen Einziehungsauftrag zu Gunsten der Beschwerdeführerin ausgefüllt hätten, könne den Aussagen von einzelnen Landwirten, dass ihnen die Beschwerdeführerin nicht bekannt gewesen sei, keine Bedeutung beigemessen werden. Auch hinsichtlich der Spedition hätten die einzelnen Landwirte die schriftlichen Transportaufträge unterzeichnet.

Die Geschäftsanbahnungen durch die Beschwerdeführerin mit der Spedition H hätten ausschließlich Lieferungen nach Luxemburg und Belgien betroffen. Es seien keineswegs Rücktransporte nach Österreich im Auftrag der Beschwerdeführerin erfolgt. Etwa zwei Drittel der Lieferungen nach Belgien bzw. Luxemburg seien nicht von der Spedition H durchgeführt worden, da die Hauptlieferanten der Beschwerdeführerin ihren Sitz in Belgien oder Luxemburg gehabt hätten. Die Waren, welche die Spedition H für Landwirte nach Österreich transportiert habe, seien in den Lagerräumen der Beschwerdeführerin auf Grund der Kundenbestellungen kommissioniert und bereit gestellt worden. Es habe sich daher um völlig andere Ware gehandelt als jene, die für die Beschwerdeführerin nach Belgien bzw. Luxemburg transportiert worden sei. Es sei auch unrichtig, dass die Grundlage für die Rechnungserstellung der Spedition H in den von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Listen bestanden habe.

Dass ein Transportauftrag vorliege, sei unbestritten. Wenn allerdings die Beschwerdeführerin den Transportauftrag erteilt hätte, wäre sie berechtigt gewesen, die Transportleistungen (gemeint für die Lieferungen nach Österreich) zu verlangen, und wäre zur Bezahlung des Frachtpreises verpflichtet gewesen. Die Behörde habe keinerlei Nachweis dafür erbracht, dass es sich so verhalten habe. Vielmehr habe die Behörde selbst eingeräumt, dass ein zivilrechtlicher Frachtvertrag zwischen dem einzelnen Landwirt und dem Spediteur zu Stande gekommen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur dahingehend Folge, dass sie die Bemessungsgrundlage auf S 26,255.713,-- und die Umsatzsteuerzahllast auf S 5,251.143,--

reduzierte. Zur Begründung wird ausgeführt, die Versandhandelsregelung des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 fuße auf Art. 28b Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie. In der Protokollerklärung der Ratstagung vom 16. Dezember 1991 zur Änderungsrichtlinie 91/680/EWG (Binnenmarktrichtlinie) werde zu Art. 28b Teil B ausgeführt:

"Der Rat und die Kommission erklären, dass die Sonderregelung für Fernverkäufe in allen Fällen zur Anwendung gelangt, in denen die Gegenstände direkt oder indirekt vom Lieferer oder in dessen Auftrag versandt bzw. befördert werden."

Fälle, in denen systematisch und in großem Umfang die Abholung von Waren durch vorsteuerabzugsberechtigte Abnehmer (im vorliegenden Fall pauschalierte Landwirte, welche unternehmerisch tätig seien) aus Mitgliedstaaten mit wesentlich höheren Steuersätzen für diese Produkte organisiert würden, könnten keine Anwendungsfälle des umsatzsteuerlichen Ursprungslandprinzips sein. Im Urteil vom 2. April 1998, Rs C-296/95, habe sich der EuGH mit einem vergleichbaren Fall, allerdings betreffend Verbrauchsteuern und damit die Verbrauchsteuerrichtlinie 92/12/EWG, auseinander gesetzt. Eine Luxemburger Gesellschaft habe Handel mit Tabakwaren betrieben, deren britische Schwestergesellschaft habe die Waren bei Privatpersonen, die im Vereinigten Königreich wohnten, beworben und Bestellungen für Zigaretten und Tabak entgegen genommen. Diese Schwestergesellschaft habe die Einfuhr der Waren in das Vereinigte Königreich über ein privates Beförderungsunternehmen im Namen und für Rechnung der Privatpersonen (Käufer) organisiert. Nach Art. 8 der Verbrauchsteuerrichtlinie würden für Waren, die Privatpersonen für ihren eigenen Bedarf kauften und selbst beförderten, die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarktes im Erwerbsmitgliedstaat (Ursprungsland) erhoben. Nach Auffassung des EuGH sei Art. 8 der Verbrauchsteuerrichtlinie nicht anwendbar, wenn der Erwerb und/oder die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren über einen Agenten erfolge. Schwestergesellschaften seien als Teil einer und derselben wirtschaftlichen Einheit zu betrachten, obwohl sie getrennte juristische Personen darstellten. Nach Ansicht des EuGH gelte die Ware als vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert, weshalb im Vereinigten Königreich Verbrauchsteuern anfielen. Hinsichtlich der in Art. 10 der Verbrauchsteuerrichtlinie verwendeten Formulierung "indirekt versenden" gehe der EuGH davon aus, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber eher auf die objektive Natur als auf die zivilrechtliche Form abstelle.

Im Verwaltungsverfahren sei ua der Spediteur H vernommen

worden. Aus seinen Aussagen ergebe sich Folgendes:

Aussage vom 30. Juni 1998

Herfried N und Josef F seien Ende 1996 an ihn wegen PSM-Transporten herangetreten. Es handle sich dabei um Gefahrenguttransporte und habe er die nötige Ausstattung für ADR-Transporte.

Er sei mit PSM-Transporten von Österreich, Italien und Frankreich aus nach We. (Belgien) und Luxemburg (Wa.) beauftragt worden.

Die Ware sei in Belgien oder Luxemburg abgeladen worden. Die Fahrer hätten dort eine Ruhezeit von acht bis zehn Stunden eingehalten. In dieser Zeit seien die LKW für den Rücktransport nach Österreich beladen worden.

Herfried N habe ihm schon bei den ersten Gesprächen Ende 1996 gesagt, dass er PSM für Landwirte nach Österreich retour führen könne.

Vorher habe ihm Josef F ein Konzept eines Bestellscheines als Muster für die jeweiligen Käufer (Bauern) vorgelegt.

Die Aufträge zu den einzelnen Abholstellen in Österreich habe er von We. oder Wa. von Herfried N oder Josef F erhalten.

In Belgien seien die dorthin geführten Waren von Herfried N übernommen worden.

Die Auslieferung der Waren in Österreich sei auf Grund einer von Herfried N erstellten Liste erfolgt.

Die Paletten seien in Belgien bereits mit den Namen des jeweiligen Sammelstelleninhabers beschriftet worden.

Die Rechnungen für die Transporte an österreichische Landwirte seien an die Sammelstelleninhaber ergangen, welche entsprechende Sammellisten als Grundlage übermittelt hätten.

Eidesstättige Erklärung des Spediteurs H vom 17. April 2000, welche von der Beschwerdeführerin vorgelegt worden sei:

Er sei von den Herfried N und Josef F mit PSM-Transporten von Österreich, Italien und Frankreich nach We. und Luxemburg beauftragt worden.

Herfried N habe ihm im Laufe des ersten Gespräches mitgeteilt, dass ein Teil der Waren für österreichische Bauern abgeholt werde. Da er über die entsprechende Ausstattung verfügte und auch Abholungen für österreichische Bauern aus Italien durchgeführt hätte, habe er gefragt, ob er nicht auch die Abholung der Waren für österreichische Bauern

aus den Lagern der Beschwerdeführerin durchführen könne. Herfried N habe ihm erklärt, dass ihn diese Abholungen nichts angehen, er aber, falls jemand nach einem Spediteur frage, gerne bereit sei, seine Telefonnummer weiterzugeben.

Als Anfang 1997 einige Bauern an ihn herangetreten seien, Waren bei der Beschwerdeführerin in Luxemburg und Belgien in der zweiten Märzhälfte abzuholen, habe er zugesagt und ein Angebot gemacht.

Da die Bauern Transportbestellscheine benötigten, hätte er sich an Josef F gewandt, ob er einen solchen kenne. Dieser habe dies anfangs verneint, schließlich aber eingeräumt, dass er schon derartige Aufträge gesehen hätte. Er habe ihm dann ein Muster der Spedition Ma in O. zugesandt.

Er habe versucht ein möglichst einfaches Muster zu entwerfen, da im Normalfall eine Bauerngruppe einen Transportauftrag erteile und er weitere Angaben gesondert von den Bauern erhalten würde.

Er habe entsprechend dem Wunsch der Bauern die benötigte Anzahl von Transportscheinen zur Verfügung gestellt.

Im Februar hätten ihm die Verantwortlichen der Einkaufsgemeinschaften (EKG) die Transportbestellscheine jeweils nach Gruppen gesammelt übergeben. Aus den Transportbestellscheinen und den beiliegenden Sammellisten habe er entnehmen können, welche Waren für wen in Belgien oder Luxemburg abzuholen waren.

Im März hätten ihm EKG mitgeteilt, dass sie bereits Spritzmittel benötigten und diese abholbereit seien. Daraufhin habe er Kontakt zur Beschwerdeführerin aufgenommen. Herfried N habe ihm gesagt, für welche Gruppen die Waren abholbereit gemacht werden sollten.

Herfried N habe schließlich nach Wunsch des Transportunternehmens die Ladeliste und die Fracht- und ADR-Papiere bereitgestellt.

Aussage des Spediteurs H vom 30. Mai 2000

In dieser Aussage habe der Spediteur H die Zeugenaussage vom 30. Juni 1998 bekräftigt. Die eidestättige Erklärung vom 17. April 2000 habe er auf Wunsch und im Beisein von Herfried N ausgefertigt. Hierbei habe ihm Herfried N eidestättige Erklärungen von anderen Personen vorgelegt, wodurch der Inhalt seiner eidestättigen Erklärung weitgehend vorgegeben gewesen sei.

Für die Transporte der Waren nach Österreich habe es u.a. Sammellieferscheine (Verzeichnis der Abladestellen - dieses sei von der Beschwerdeführerin vorgegeben gewesen) gegeben.

Der Spediteur H habe weiters ausgeführt, dass Herfried N und Josef F an ihn herangetreten seien, PSM, welche er für die A.-GmbH nach Belgien transportiert habe, gleich wieder an Abnehmer in Österreich (Landwirte) zurückzuführen.

Für die Transportbestellscheine sei ihm von Herfried N und Josef F ein Muster der Spedition Ma in O. zur Verfügung gestellt worden. Den Transportpreis habe er mit Herfried N und Josef F ausgehandelt. 1997 seien die Preise für alle Transportbestellscheine gleich hoch gewesen.

Der Preis pro Kilo sei um einige Groschen über dem der Spedition Ma gelegen, welche die Transporte im Jahr 1996 durchgeführt habe.

Er habe diese Transportbestellscheine vervielfältigt und einen Teil an Herfried N und Josef F ausgehändigt, welche diese bei Informationsveranstaltungen verteilt hätten. Zum Teil habe er sie an Sammelstelleninhaber, die von Herfried N und Josef F namhaft gemacht worden waren, übermittelt.

Die unterschriebenen Transportbestellscheine seien teilweise gesammelt von den Sammelstellen, aber auch einzeln per Post oder per Fax an ihn rückübermittelt worden.

Beim Transport der PSM von Belgien bzw. Luxemburg nach Österreich hätten die Lkw-Fahrer von einem Vertreter der Beschwerdeführerin eine Aufstellung darüber, welche Paletten bei welcher Sammelabladestelle abzuladen seien, erhalten.

Aussage des Spediteurs H vom 29. August 2000

Zur Rechnung Nr. 1380 vom 20. Mai 1997 (ausgestellt von Spedition H) an Rudolf B in G. befragt habe er angegeben, dass die dieser Rechnung beiliegende Liste der Frachtkosten von Herfried N oder Josef F persönlich an ihn übergeben worden sei. Diese Liste habe die Grundlage für die Rechnungserstellung gebildet. Diese Liste beinhaltet Name und

Anschrift der Landwirte, die Menge der Ware und die Frachtkosten.

Er habe versucht die Rechnungen auf Grund der Kundenaufträge zu erstellen, doch sei dies wegen verschiedener Nachlieferungen nicht möglich gewesen.

Herfried N habe sich bereit erklärt, diese Listen für die Spedition H auszudrucken, da er diese ohnehin im Computer gespeichert gehabt habe.

Das Büro der Spedition H sei in jedem Fall telefonisch von Herfried N und Josef F verständigt worden, wenn eine Ladung für die A.-GmbH nach Belgien oder Luxemburg mit einer Rücklieferung an Sammelabgabestellen in Österreich verbunden worden sei.

Über Vorlage eines handschriftlichen Verteilungsplanes "Bauern LIF März 1997" habe der Spediteur H ausgesagt, dass dieser seinem Lkw-Fahrer seitens der Beschwerdeführerin ausgehändigt worden sei. Ohne diesen Verteilungsplan, wäre die Verteilung in Österreich gar nicht möglich gewesen. Auch ein weiterer vorgelegter Verteilungsplan sei dem Fahrer der Lieferung seitens der Beschwerdeführerin übergeben worden.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Fall in die Transportvorgänge involviert gewesen bzw. habe diese unterstützt, weshalb von Versandhandel auszugehen sei. Der Beschwerdefall sei durch folgende Umstände gekennzeichnet: Bestellungen mittels Bestellscheinen bei einem Händler, der gezielt in den Markt eindringe und potenziellen Kunden Bestellscheine und Preislisten zusende; Bezahlung über Abbuchungsauftrag; keinerlei Befassung der Abnehmer mit dem Transport; die inländische A.-GmbH habe die Beschwerdeführerin als Tochtergesellschaft in Luxemburg gegründet, um über diese Gesellschaft PSM-Verkäufe an österreichische pauschalierte Landwirte zu organisieren; zu diesem Zweck seien PSM von Österreich, Italien und Frankreich aus nach Luxemburg bzw. Belgien transportiert, dort umgepackt und in der Folge an Landwirte in Österreich versandt worden. Andererseits habe die Beschwerdeführerin aber auch weitere PSM, nämlich in etwa die Hälfte, in Belgien zugekauft (allerdings über die A.-GmbH) und sodann direkt ab dem Lager der belgischen Lieferantin nach Österreich geschickt. Der Weiterverkauf von der A.-GmbH an die Beschwerdeführerin sei offensichtlich direkt im Lager der belgischen Lieferantin erfolgt. Die Beschwerdeführerin habe die PSM zur Gänze über die A.-GmbH eingekauft.

Die Beschwerdeführerin habe lediglich über Büroräumlichkeiten in Luxemburg verfügt. Sie habe weder in Luxemburg noch in Belgien über die Lagerräumlichkeiten verfügt, von denen aus die Versendung erfolgt sei. Sie habe auch kein entsprechendes Personal für Zwecke des Lagerns und des Umschlagens gehabt. Durch die Bezahlung von Lager- und Umschlaggebühren in einem fremden Lager werde weder Verfügungsmacht an den Räumlichkeiten begründet noch eine Personalgestellung bewirkt; im Übrigen sei es im Jahr 1997 gar nicht zu einer Verrechnung solcher Kosten gekommen.

Neben steuerlichen Gesichtspunkten (Steuersatz von lediglich 3 % in Luxemburg) hätten wohl auch Zulassungsvoraussetzungen nach dem Österreichischen Pflanzenschutzmittelgesetz den Grund dafür gebildet, eine Gesellschaft außerhalb von Österreich zu gründen. Das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft habe im Instanzenzug zahlreiche Anträge der A.-GmbH auf vereinfachte Zulassung des Inverkehrbringens von PSM abgewiesen; solche Entscheidungen seien allerdings vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Mai 2000, 99/07/0096, aufgehoben worden.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin lägen Abhollieferungen vor. Dem sei entgegenzuhalten, dass bei den Bestellungen zwar versucht worden sei, darauf Bedacht zu nehmen, den formalen Erfordernissen hinsichtlich des Vorliegens einer Abhollieferung nach außen hin Genüge zu tun. Auf Grund der systematischen Vorgangsweise, der umfangreichen Organisation, der Höhe der Gesamtumsätze und der Vielzahl der betroffenen Abnehmer könne aber wohl nicht von klassischen Abhollieferungen ausgegangen werden.

Die einzelnen Landwirte hätten im Zuge der Bestellung so genannte "Transportbestellscheine" unterfertigt, die bereits fixe Frachtkosten beinhalteten und in denen weder der genaue Lade- und Entladeort, noch der Lieferzeitpunkt festgelegt worden seien. Der jeweilige "Beförderungsauftrag" laute:

"Ich beauftrage die Firma H, int. Transporte, für mich Waren in Luxemburg abzuholen und zum vereinbarten Lieferort (nächste Bezirkshauptstadt) zu bringen. Die Bezahlung erfolgt in bar bei Abholung der Ware."

Zusätzlich sei am "Transportauftrag" der Preis pro Kilogramm bzw. Liter angegeben. Die Menge der zu befördernden Waren in Kilogramm/Liter sei eingetragen worden.

Die Landwirte hätten keinen Kontakt zum Frächter gehabt, dieser sei ihnen oftmals nicht namentlich bekannt (bzw. bewusst) gewesen. Es habe keine Spezifikation der abzuholenden Waren vorgelegen. Auf die Beförderungen von PSM sei das Bundesgesetz über die Beförderung gefährlicher Güter (GGBG 1979) anzuwenden gewesen. Nach § 3 Abs. 1 Z. 8 GGBG 1979 gelte als "Versender" derjenige, für dessen Rechnung die Güterbeförderung besorgt werde. Nach§ 22 Abs. 3 GGBG 1979 dürfe der Versender ein gefährliches Gut nur befördern lassen, wenn er dem Spediteur sämtliche zur Erfüllung seiner Pflichten erforderlichen Unterlagen übergeben habe und die erforderlichen Weisungen erteilt habe. Die Beschwerdeführerin habe immer wieder betont, dass sie dem Spediteur H die notwendigen Papiere übergeben habe. Nach dem GGBG 1979 sei dies aber Aufgabe desjenigen, der den Transportauftrag erteile.

Nach Art. 22 Z. 1 des Übereinkommens im internationalen Straßengüterverkehr, BGBI. Nr. 13/1961 (CMR), welches auf die gegenständlichen Frachtverträge anzuwenden sei, habe der Absender den Frachtführer, wenn er ihm gefährliche Güter übergebe, auf die genaue Art der Gefahr aufmerksam zu machen. Vertragspartner des Frachtvertrages seien der Absender und der Frachtführer. Nach den vorliegenden Frachtpapieren seien in keinem Fall die österreichischen Empfänger als Absender angeführt. Als Absender sei vielmehr die Beschwerdeführerin, zum Teil aber etwa deren belgische Lieferantin genannt. "In den vorliegenden Fällen ist jedoch die Bw. nie als Absender eingetragen." Nach Art. 9 CMR diene der Frachtbrief bis zum Beweis des Gegenteils als Nachweis für den Abschluss und den Inhalt des Beförderungsvertrages sowie die Übernahme des Gutes durch den Frachtführer. Der Spediteur H habe in seiner eidesstättigen Erklärung vom 17. April 2000 angegeben, dass die Frachtpapiere von Herfried N. für ihn ausgestellt worden seien. Die Ausstellung des "CMR" obliege dem Frächter, weshalb auch dieser Umstand ein Hinweis darauf sei, dass in Wahrheit eine Versendung der Waren durch die Beschwerdeführerin vorliege.

Der Frachtvertrag sei ein Konsensualvertrag und bedürfe im Allgemeinen keiner besonderen Form. Er komme mit Einigung über den wesentlichen Vertragsinhalt zustande. Die streitgegenständlichen "Transportbestellscheine" beinhalteten bis auf den Preis keinerlei Anhaltspunkte über den Inhalt des Transportauftrages. Selbst der Ladeort sei in den meisten Fällen unrichtig, weil die tatsächliche Beladung größtenteils aus Belgien erfolgt sei. Die Beschwerdeführerin habe hinsichtlich der unzureichenden Determinierung des Frachtvertrages vorgebracht, dass es für das gültige Zustandekommen eines Frachtvertrages ohnehin keiner Schriftlichkeit bedürfe; spätestens im Zeitpunkt der Abholung der PSM seien im Wege der konkreten Beauftragung der Spedition durch die jeweiligen Obmänner der EKG gültige Frachtverträge zustande gekommen. Wenn aber die Frachtrechnungen direkt an die Verantwortlichen der EKG ohne Hinweis auf deren Stellung als Vertreter der einzelnen Warenempfänger ausgestellt worden sei und auch der konkrete Transportauftrag erst im Zeitpunkt der Bereitstellung der Waren durch die Verantwortlichen der EKG erteilt worden sei, könne nach Ansicht der belagten Behörde nicht davon ausgegangen werden, dass die einzelnen Landwirte Vertragsparteien des Transportauftrages gewesen seien. Selbst die Beschwerdeführerin räume ein, dass die Transportbestellscheine keinen Frachtauftrag darstellten, sondern nur eine Zustimmung zu einem von den Verantwortlichen der EKG abzuschließenden Frachtvertrag.

Aber selbst wenn man das Zustandekommen von Frachtverträgen zwischen dem Spediteur H und den einzelnen inländischen Bauern unterstellte, müsste dem Zweck des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 entsprechend die Versandhandelsregel zum Tragen kommen. Auf Grund der gemeinschaftlichen Organisation des Transportes und des Umstandes, dass von verschiedenen Bauern bzw. EKG in verschiedenen Bundesländern für alle Transporte immer dieselbe Spediteur beauftragt worden sei, und einer Reihe von Umständen, die für die Mitwirkung der Beschwerdeführerin an der Beauftragung dieses Spediteurs sprächen, könne zumindest ein indirektes Versenden durch die Beschwerdeführerin unterstellt werden.

Wenn sich die Käufer aus wirtschaftlichen Gründen einer Organisation bedienten und selbst keinerlei Initiative entwickelten, sei nicht mehr von einer Abholung auszugehen.

Der Spediteur H habe mehrfach die Aussage bestätigt, dass die (Rück-)Transporte an die österreichischen EKG bzw. Landwirte von Herfried N. und Josef F. bereits bei seiner ersten Kontaktaufnahme mit der A.-GmbH in Aussicht gestellt worden seien. Er habe sowohl in seiner Erstaussage vom 30. Juni 1998, deren Inhalt er in der Aussage vom 30. Mai 2000 bestätige, sowie in der eidesstättigen Erklärung vom 17. April 2000 erklärt, dass er von Vertretern der Beschwerdeführerin ein Konzept für die Erstellung eines Transportbestellscheines erhalten habe. In der Aussage vom 30. Mai 2000 bekräftigte er dies und konkretisierte seine Aussage dahin gehend, dass man ihm einen Musterbestellschein der Spedition Ma gegeben habe. Er habe in der in der Niederschrift vom 30. Mai 2000 enthaltenen

Aussage vorgebracht, dass Transportpreise mit Herfried N. und Josef F. ausgehandelt worden seien. Der Umstand, dass der Transportpreis für alle österreichischen Abnehmer im Jahr 1997 gleich hoch gewesen und bereits auf dem Transportbestellschein fixiert gewesen sei, spreche für die Richtigkeit dieser Aussage. Es sei nicht glaubwürdig, dass die einzelnen EKG einen Frächter gesucht hätten, da im Jahr 1997 sämtliche Transporte von der Beschwerdeführerin an österreichische Bauern durch die Spedition H erfolgt seien.

Es liege ein weiteres Indiz für die Mitwirkung bzw. Initiative der Beschwerdeführerin an der Beauftragung der Spedition H für die Transporte der PSM an die österreichischen Landwirte darin, dass sich bei der Spedition H in der entsprechenden Umschlagmappe für die Transportaufträge bei der Rubrik "Auftraggeber" der Firmenname der Beschwerdeführerin finde.

Der Spediteur H und sein Fahrer Franz S. hätten vorgebracht, dass die Verteilung der Waren in Österreich auf Grund von Verteilerlisten erfolgt sei, die anlässlich der Abholung der Ware von Vertretern der Beschwerdeführerin ausgehändigt worden seien. In nahezu allen Auftragsmappen fänden sich so genannte Mengenberichte; diese Mengenberichte bzw. Bedarfslisten seien von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin für die Kommissionierung der Waren erstellt worden. Meist sei die Übernahme der Waren von den Empfängern in Österreich auf diesen Mengenberichten bestätigt worden, die sohin offenbar auch eine Lieferscheinfunktion gehabt hätten. Die Mengenberichte hätten offensichtlich auch der Verteilung der Waren gedient. Sie seien den abholenden Fahrrn von Vertretern der Beschwerdeführerin übergeben worden. Den abholenden Lkw-Fahrern seien auch Ladelisten übergeben worden.

Die Beschwerdeführerin bringe selbst vor, dass die Spedition H sie um Mitteilung ersucht habe, wann welche Waren für welchen Kunden zur Abholung bereit stünden. Somit sei die Spedition H über wesentliche Inhalte des Transportauftrages offenbar erst von der Beschwerdeführerin in Kenntnis gesetzt worden. Dies spreche dafür, dass die Spedition H zwar formal von den EKG mit den Transporten beauftragt worden sei, ihr die Details des Auftrages aber von der Beschwerdeführerin bekannt gegeben worden seien.

Am Transportauftrag 703/00/127 des Subfräters scheine der Vermerk auf: "i. uns. Auftrag für Firma (Beschwerdeführerin) b. Hr. Herfried N. melden.". Auf dem Transportauftrag für den Subfräter sei unter der Rubrik "Entladetermin" angeführt:

"anschließend lt. Weisung von (Name der Beschwerdeführerin), Herr Herfried N. bis spätestens Sams. 22.03.". Ein Lieferplan sei wiederum von der A.-GmbH per Telefax übermittelt worden. Demnach bildeten erst die Informationen der Beschwerdeführerin (bzw. der A.-GmbH) die Grundlage für den Verteilerplan. Dadurch sei jedenfalls erwiesen, dass die Beschwerdeführerin an der Versendung der PSM beteiligt gewesen sei bzw. mitgewirkt habe.

Allen Rechnungen an die jeweiligen Verantwortlichen der EKG liege eine Liste der Frachtkosten bei, gegliedert nach Landwirten, Menge und einzelnen Frachtkosten. Nach Aussage des Spediteurs H habe er diese Listen von Herfried N. und Josef F. persönlich zur Rechnungserstellung übernommen, da ihm die Rechnungserstellung auf Grund der ihm vorliegenden Kundenaufträge wegen diverser Nachlieferungen nicht möglich gewesen wäre.

Die Beschwerdeführerin habe eingeräumt, dass sie der Spedition H über Ersuchen in manchen Fällen zu Datenvergleichszwecken ausnahmsweise Listen mit Namen und Adressen und den abgeholtenden Mengen zur Verfügung gestellt habe. Die Spedition hätte die Rechnungserstellung aber schon auf Grund ihrer eigenen Unterlagen durchführen können. Die belangte Behörde halte demgegenüber die Aussage des Spediteurs H für schlüssig, dass es nur sehr schwer möglich sei, auf Grund von Transportbestellscheinen, die bis auf die zu liefernden Mengen in Kilogramm oder Liter keine näheren Angaben enthielten, richtige Rechnungen zu erstellen.

Demnach sei die Beschwerdeführerin an den Transportvorgängen und der Auftragsvergabe durchaus beteiligt gewesen, auch wenn sie darauf geachtet habe, formal nicht nach außen hin in Erscheinung zu treten.

Wie den Aussagen der einzelnen Abnehmer zu entnehmen sei, hätten sie selbst keine Kenntnis von der Transportabwicklung und dem genauen Inhalt des Transportauftrages gehabt. Ihren Aussagen sei zu entnehmen, dass sie sich nicht in die Transportabwicklung involviert fühlten und für sie letztlich nur der Erhalt der Ware ohne Einflussnahme auf den Transport bedeutsam gewesen sei. Wenn die Beschwerdeführerin selbst ausgeführt, dass die Spedition H bei ihr angefragt habe, wann welche Waren für welche EKG zur Abholung bereit stünden, und von der Beschwerdeführerin zur Koordinierung der Fuhrten jeweils Listen erhalten habe, die Transportbestellscheine aber

überhaupt keine Anhaltspunkte (bis auf den Preis) über den Inhalt des Transportauftrages beinhalteten, überdies noch Weisungen von Vertretern der Beschwerdeführerin über das Abladen der Ware erteilt worden seien, sei jedenfalls die Versendung der Ware im Sinn des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Wer letztlich den Frachtpreis bezahlt habe und an wen die Rechnung geschickt worden sei, sei diesbezüglich nicht von Bedeutung. Schon auf Grund der Lieferkondition im PSM-Bestellschein ("frei Luxemburg") wären die Kunden zur Bezahlung der Frachtkosten verpflichtet gewesen.

Unabhängig von der Frage eines zivilrechtlich gültigen Transportauftrages könne bei der gegenständlichen Abholkonstellation nach dem Regelungszweck des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 ein Versenden im Sinne dieser Gesetzesstelle nicht unterstellt werden.

Die Beschwerdeführerin habe mittels Aussendung von Informationen über ihre Produkte und die Übermittlung von Preislisten an Obmänner von bäuerlichen Einkaufsgemeinschaften Werbung betrieben. Die EKG hätten der Beschwerdeführerin Adresslisten ihrer Mitglieder gegeben. Die Beschwerdeführerin habe sodann Preislisten und Bestellscheine an die Mitglieder der EKG gesandt. Zum Teil seien die Preislisten und Bestellscheine auch von Mitgliedern der EKG bzw. deren Funktionären im Einzelnen angefordert worden. Die Beschwerdeführerin habe auch in einschlägigen Zeitschriften geworben. Zumeist seien die potenziellen Abnehmer auf Versammlungen der EKG informiert worden. Soweit bei diesen Versammlungen ein Vertreter der Beschwerdeführerin anwesend gewesen sei, sei der Eindruck erweckt worden, dass dort für die Produkte der Beschwerdeführerin geworben würde. Aus einer Reihe von Zeugenaussagen gehe hervor, dass zumindest Bestellscheine bei Veranstaltungen der EKG aufgelegt gewesen seien. Die Preislisten hätten folgende Zusatzinformationen enthalten:

"Wir bieten Ihnen in unserer Bestellaktion die Möglichkeit, Pflanzenschutzmittel, die auf dem gemeinsamen Markt in Europa angeboten werden, mit bestmöglichen Konditionen zu erwerben. Füllen Sie den Bestellschein und den Abbuchungsauftrag aus und senden Sie diese so rasch wie möglich an uns.

Unsere Preise gelten für alle Bestellungen frei Luxemburg bzw. Her. (Frankreich), die mit dem unterschriebenen Abbuchungsauftrag bis zum 28.2.1997 bei uns eingelangt sind.

Mindestbestellmenge von S 3.000,--.

Sie haben auch die Möglichkeit ihre Waren von einem Spediteur abholen zu lassen.

Die Abbuchung der Anzahlung von 30 % erfolgt nach Einlangen der Bestellung und die restlichen 70 % des Gesamtbetrages erst nach Auslieferung der Waren."

Diese Form der Geschäftsanbahnung zeige, dass die Beschwerdeführerin von sich aus durch verkaufsfördernde Maßnahmen in den österreichischen Markt massiv eingedrungen sei.

Zu den Merkmalen des Versandhandels zähle nach allgemeiner Verkehrsauffassung die Versendung von Bestellscheinen und Preislisten an potenzielle Kunden und der Kauf mittels Bestellscheinen ohne persönliche Kontaktaufnahme zum Lieferer. Die Beschwerdeführerin habe sich hinsichtlich der Geschäftsanbahnung und des Vertriebes ihrer Produkte wie ein Versandhändler geriert. Wenn nun aber Bestellungen von einzelnen Landwirten in der beschriebenen Form abgegeben worden seien, der so genannte Transportbestellschein in Wahrheit nichts über den Inhalt des Transportauftrages aussage, die Preise in Schilling angegeben gewesen und auch in Schilling fakturiert worden seien, die Bezahlung mittels Abbuchungsauftrag über ein österreichisches Konto erfolgt sei, und die Transporte als Sammeltransporte in der oben dargelegten Weise organisiert worden seien, weil Einzelabholungen unwirtschaftlich gewesen wären, könne darin nur ein Anwendungsfall der Versandhandelsregelung erblickt werden. Die Bestellungen der einzelnen Landwirte seien zusammen auf Paletten verpackt für die jeweiligen Sammelstellen geliefert worden. Dem abholenden Frächter sei eine direkte Zuordnung an die einzelnen Abnehmer gar nicht möglich gewesen. Am Verladeort sei über die PSM nicht auf eine Art verfügt worden, dass ihre Bestimmung für die einzelnen Abnehmer sichtbar zum Ausdruck gekommen wäre.

Die Mitwirkung des Abnehmers an der Abholung habe darin bestanden, einen vollkommen undeterminierten Transportbestellschein zu unterfertigen und die Transportkosten zu bezahlen, wozu ohnedies auf Grund der Bestellkonditionen die Verpflichtung bestanden hätte. Wenn sich die Tätigkeit des Abnehmers aber auf eine bloß

formale Auftragserteilung zur Verschiebung des Lieferortes beschränke, liege kein Abholfall vor. Überdies hätten alle von der Spedition H ausgestellten Sammelrechnungen an die Verantwortlichen der EKG als Abgangsort die Adresse der A.-GmbH in Österreich angegeben, obwohl nachweislich das Abgangsland zum großen Teil Belgien gewesen sei.

Dass die Warenbewegung in Wahrheit zum überwiegenden Teil von Belgien aus erfolgt sei, ändere nichts an der gegenständlichen Beurteilung, da eben Versendungen aus Belgien vorlägen, für welche die Versandhandelsregelung ebenso gelte.

Im gegenständlichen Fall habe die A.-GmbH, eine österreichische Gesellschaft, in Luxemburg eine Tochtergesellschaft gegründet, Waren aus Österreich und anderen E

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)