



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 12

GZ. RV/0044-S/11, miterl.
RV/0059-S/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Dr. Ingrid Buchner-Viertl, Mag. Gottfried Warter und Dr. Martin Neureiter über die Berufungen des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2006 sowie Umsatzsteuerfestsetzung 01 bis 05/2007 am 16. November 2011 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid 2003 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf den Umsatzsteuerbescheid 2003 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 19. Mai 2008 verwiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend die Umsatzsteuer 2004 bis 2006 sowie betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Mai 2007 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw hat am 7.7.2000 das Gewerbe „Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik“ beim Magistrat A angemeldet. Am 12.7.2000 hat

er dem Finanzamt die Eröffnung eines Gewerbebetriebes, nämlich das Anbieten von EDV-Dienstleistungen, in B, bekannt gegeben. Am 1.8.2005 ist er nach C, übersiedelt.

Über die Jahre 2003 bis 2005 wurde beim Bw eine Außenprüfung und über den Zeitraum 1/06 bis 5/07 eine Nachschau durchgeführt und im dazu am 28.9.2007 ergangenen Bericht ua. Folgendes festgestellt:

Sachverhalt lt. Aufzeichnungen bzw. Angaben des Bw:

Der Bw beziehe gebrauchte Leasing-Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertige Großbildfernseher von deutschen EDV-Firmen. Mit den Lieferanten werde im Vorfeld für den Warenbezug der Leasinggeräte ein Projekt- bzw. Pauschalpreis vereinbart – pro Warenbezug bzw. Tranche könne es sich um bis zu mehrere hundert Stück handeln. Es würden sich drei verschiedene Konstellationen betreffend die Warenbewegungen ergeben:

- 1.) die Ware werde von Deutschland nach A geliefert,
- 2.) die Ware werde nach D geliefert,
- 3.) die Ware werde direkt vom Lieferanten an den Endverbraucher (eBay-Kunden) geliefert.

Soweit die Waren nach A , Lieferadresse: A-B (Wohnanschrift der Eltern) bzw. A-AC, geliefert würden, erfolge sodann eine innergemeinschaftliche Verbringung der Waren in das deutsche Lager des Bw in E. Dort werde die Ware nur mehr stichprobenweise geprüft, da grundsätzlich eine genaue Prüfung bereits durch den Lieferanten in Deutschland erfolgt sei. Die Rechnungen sowie Lieferscheine der deutschen Lieferanten würden immer auf den Bw, A-B , bzw. A-AC , lauten.

Über das eBay-Portal bzw. die eBay-Plattform würden die vom Bw erworbenen Waren zur Versteigerung bzw. zum Sofortkauf angeboten werden. Nach abgelaufener, erfolgreicher Auktion teile der Bw dem eBay-Ersteigerer mittels e-Mail mit, dass für die weitere administrative Abwicklung nun die F, zuständig sei. Weiters werde der Kunde –eBay-Auktionswerber – aufgefordert, den Betrag auf ein deutsches Bankkonto der G. zu überweisen. Nach erfolgter Zahlung des eBay-Auktionswerbers benachrichtige die EG. den Bw, den Artikel aus dem Lager in D-HE, an den Kunden zu versenden. Gleichzeitig würden nach erfolgreicher Auktion die versteigerten Waren vom Bw an die EG . verkauft bzw. fakturiert. Die österreichische Rechnung/Fakturierung erfolge an die EG . mit dem Hinweis auf eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Eventuelle Beanstandungen würden dennoch vom Bw – im Auftrag der EGH – bearbeitet werden. Sollten Waren zurückgeschickt werden, erfolge dies ausschließlich mittels UPS an das EF Lager.

Steuerliche Beurteilung des Sachverhaltes durch den Bw:

Nach Ansicht des Bw handle es sich bei diesen Warenbewegungen um einen steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerb der Waren von Deutschland nach Österreich und andererseits eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung der Waren von Österreich nach I. Das Verbringen der Ware von Österreich nach Deutschland, E , sei nach Ansicht des Bw ohne Relevanz und habe daher keinen Niederschlag in seinen Büchern gefunden.

Sachverhalt lt. BP:

Die Warenbewegung erfolge im Auftrag und auf Rechnung der deutschen Lieferanten (Icoter: CPT- „Frachtfrei“). Im Zuge von abgabenbehördlichen Erhebungen – siehe Niederschrift vom 12.9.2007 bei der Spedition J – hätte festgestellt werden können, dass der Großteil der Warenlieferungen über die Spedition J von Deutschland in das Zentrallager der Spedition J in A-K, verbracht worden sei, dort umgepackt und sodann in das Lager vom Bw nach D-FG, direkt geliefert worden sei. Die physische Übernahme der Waren wie auch die Bestätigungen der Warenübernahmen sei im EF Lager erfolgt. Dies sei dermaßen erfolgt, dass der Bw betreffend die einzelnen Warenlieferungen von der Spedition telefonisch verständigt worden sei, um die Übernahme der Waren in E durchführen zu können. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass sämtliche Fakturen und Lieferscheine laut dem Bw auf die österreichischen Adressen in A-B bzw. A-AC , auszufertigen seien. Für die von der BP festgestellte Vorgehensweise – Lieferung ins EF Lager – spreche auch der Umstand, dass weder in der BC (Wohnanschrift der Eltern) noch in der CD geeignete Lagerflächen zur Verfügung stünden. Bei den einzelnen Warenlieferungen handle es sich teilweise um mehrere Paletten bzw. mehrere 100 kg Gewicht, die ungeschützt vor Witterung und ungesichert in den Hauseinfahrten gelagert worden wäre.

Rechtliche Würdigung lt. BP:

Umsatzsteuer:

Sowohl der Liefernachweis als auch der Buchnachweis

- 1.) für den innergemeinschaftlichen Erwerb der Waren von Deutschland nach Österreich,
- 2.) für das innergemeinschaftliche Verbringen der Waren von Österreich nach Deutschland,
- 3.) für die innergemeinschaftliche Lieferung der Waren von Österreich nach L

hätten im Prüfungsverfahren vom Bw in keinsten Weise erbracht werden können. Ein Abzug der Vorsteuern aus den innergemeinschaftlichen Erwerben als auch die steuerfreie

Behandlung der innergemeinschaftlichen Verbringung nach Deutschland – bisher keine Berücksichtigung laut Erklärung – als auch die steuerfreie Behandlung der innergemeinschaftlichen Lieferungen nach I würden von der Abgabenbehörde nicht anerkannt werden.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen der Außenprüfung wurden die zunächst vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 am 28.9.2007 durch endgültige Bescheide ersetzt. Gleichzeitig wurde die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2005 vorgenommen sowie ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 2006 erlassen. Weiters ist ua. ein Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-5/2007 ergangen.

Der Bw hat durch seinen steuerlichen Vertreter ua. gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 und gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 1-5/2007 mit nachstehender Begründung Berufung eingebracht:

Versagung des Vorsteuerabzugs für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Deutschland nach Österreich:

Die Behörde habe zwar den Erwerb und Fakturierung von Deutschland nach Österreich als innergemeinschaftlichen Erwerb anerkannt und auch die 20%ige Erwerbsteuer vorgeschrieben, dennoch aber den Vorsteuerabzug vom innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen versagt, obwohl der Bw im Rahmen seines österreichischen Unternehmens die Waren von anderen Unternehmen aus Deutschland erworben und auch nach Österreich geliefert bekommen habe. Mit Ausnahme des Art. 12 Abs. 2 und 3 UStG sei ein Vorsteuerabzugsverbot nicht bekannt, wobei in diesem Fall ein Vorsteuerabzugsverbot ex lege nicht zur Anwendung komme.

Versagung der Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung:

Nach Erhebungen der Behörde bei der Spedition J und aufgrund der persönlichen Besichtigung des Lagers in E durch die Behörde sei davon auszugehen, dass nach Übernahme der Ware aus Deutschland in KL (ig. Erwerb) diese anschließend an die Fa. G . verkauft worden sei und die Warenlieferung von Österreich nach Deutschland (ig. Lieferung) in das Lager nach E erfolgt sei. Wie aus den Unterlagen hervorgehe, seien als Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sowohl die UID-Nummer des englischen Abnehmers wie auch der buchmäßige Nachweis (Lieferschein der Spedition J) vorhanden.

In einem nächsten Schritt hat das Finanzamt ein Mängelbehebungsverfahren hinsichtlich sämtlicher angefochtener Bescheide wegen nicht ausreichender Begründung durchgeführt.

Der Bw hat daraufhin durch seinen steuerlichen Vertreter eine Ergänzung der Begründung zur Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 und gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-5/2007 nachgereicht und darin - unter Wiedergabe eines am 14.11.2007 mit dem Finanzamt erfolgten Gesprächs und nach einer ausführlichen Sachverhaltsdarstellung – ua. ausgeführt:

Bezüglich der ziffernmäßigen Darstellung der Bemessungsgrundlage und Festsetzung der Umsatzsteuerhöhe durch die Betriebsprüfung, könne nun festgestellt werden, dass die Behörde für Waren im Gesamtwert von € 5.987.459,22 Erwerbsteuer und Umsatzsteuer in einer Gesamthöhe von € 4.442.678,03 vorgeschrieben habe. Dies Summe setze sich zusammen aus der Vorsteuerkürzung für ig Erwerb von Deutschland nach Österreich in der Höhe von € 1.080.389,08 und der Umsatzsteuerhinzurechnung derselben Ware für ig Lieferung nach Deutschland in der Höhe von € 1.080.389,08 und ig Lieferung nach L in der Höhe von € 2.281.899,78.

Diese an sich völlige denkunmögliche Vorgangsweise sei aufgrund einer völligen Verkennung des dargestellten Sachverhaltes erfolgt.

Der Bw habe im Rahmen seines österreichischen Unternehmens unter Verwendung seiner UID Nummer elektronische Waren von anderen Unternehmern aus Deutschland gekauft und diese anschließend nach Österreich liefern lassen. Damit habe der Bw alle Voraussetzungen für ig Erwerb von Deutschland nach Österreich erbracht. Bestätigt werde der Erwerb nicht nur durch die ausgestellten Rechnungen, sondern auch auf Anfrage der Finanzbehörde bei der zuständigen Spedition, dass die Ware auch tatsächlich nach Österreich auf das Gelände der Spedition J in KL verbracht worden sei und dort in die Verfügungsgewalt des Bw übergegangen sei. Nach Art. 12 Abs.1 Z.1 UStG könne der Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen von Gegenständen für sein Unternehmen abziehen, wobei in diesem Falle die Behörde unter Verkennung des Sachverhalts den Vorsteuerabzug nicht anerkenne, da man der Meinung sei, dass die Ware nicht nach Österreich verbracht worden sei. Mit Ausnahme des Art. 12 Abs. 2 und 3 UStG sei ein Vorsteuerabzugsverbot nicht bekannt. Es liege daher wohl an der Behörde sich zu entscheiden, welcher Sachverhalt nun vorliege. Entweder man komme zu dem Ergebnis, dass die Ware nach Österreich geliefert worden sei und somit auch der Vorsteuerabzug nach Art. 12 UStG anerkannt werde, oder die Behörde komme zu dem Ergebnis, dass die Ware nicht nach Österreich geliefert worden sei und somit kein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliege. Im Ergebnis würde das aber bedeuten, dass von der österreichischen Finanzbehörde keine Erwerbsteuer in der Höhe von € 1.080.389,08 vorgeschrieben werden dürfte.

Wie sich aber nun herausstelle, würdige die Behörde den Sachverhalt in völliger denkunmöglicher Weise, denn durch die Festsetzung der Erwerbsteuer anerkenne die Behörde

schließlich den Vorgang des ig Erwerb von Deutschland nach Österreich und dennoch verweigere diese den Vorsteuerabzug gem. Art. 12 UStG.

Aufgrund der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts würden alle Voraussetzungen für einen innergemeinschaftlichen Erwerb und den daraus resultierenden Vorsteuerabzug gem. Art. 12 Abs. 1 UStG vorliegen. Die Vorsteuerkürzung sei daher völlig rechtswidrig durch die Behörde vorgenommen worden.

Nach Ankauf und Lieferung der Ware durch den Bw nach Österreich habe die Firma G unter Verwendung ihrer UID Nummer die Ware vom Bw zum Einstandspreis angekauft und in Erfüllung dieses Liefergeschäftes sei die Ware in das Lager der Firma G nach E befördert worden. Entgegen des Sachverhalts, gehe die Behörde davon aus, dass die Ware im Anschluss von Österreich nach Deutschland verbracht worden sei und aus diesem Grunde eine Umsatzsteuerhinzurechnung in der Höhe von € 1.080.389,08 vorzuschreiben sei. Hierbei sei festzuhalten, auch wenn der Bw im Betriebsprüfungsverfahren vom „Verbringen“ der Ware in das Lager der Firma G gesprochen habe, so wäre alleine aus einer näheren Prüfung des Sachverhalts klar gewesen, dass der Bw nicht ein Verbringen der Ware im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, sondern umgangssprachlich lediglich die Erfüllung des Liefergeschäftes an die Firma G gemeint habe.

Wie bereits erläutert sei die Ware an die Firma G unter Verwendung deren UID Nummer verkauft und in Erfüllung dieses Liefergeschäftes in das Lager nach E befördert worden. Obwohl alle Voraussetzungen für eine steuerfreie ig Lieferung vorlägen, verweigere die Behörde wiederum in denkunmöglicher Weise, die Anwendung des Art. 7 UStG. Nach Erhebungen der Behörde bei der Spedition J und aufgrund der persönlichen Besichtigung des Lagers in E habe sich die Behörde davon überzeugen könne, dass der Bw nicht über die notwendige Manipulationsfläche in Österreich verfügt habe und daher eine Vereinbarung mit der Firma J getroffen habe, wodurch es ihm möglich gewesen sei, die Ware bis zu zehn Tagen auf dem Gelände der Firma J zu verwahren. Aufgrund des besonderen Vertragsverhältnisses mit der Firma G sei es aber im Regelfall so, dass nach Übernahme der Ware aus Deutschland in KL (ig. Erwerb), diese anschließend an die Firma G weiterverkauft worden sei und umgehend auf Anweisung des Bw in das Lager der Firma G nach E verbracht worden sei. Damit wären alle Voraussetzung für eine steuerfreie ig Lieferung, sowohl die UID - Nummer des X Abnehmers, wie auch der buchmäßige Nachweis (Lieferscheine der Spedition J), erfüllt.

Abschließend werde um Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ersucht.

Mit Schriftsatz vom 31.3.2008 hat der Bw dem steuerlichen Vertreter die Vollmacht entzogen, da er aus finanziellen Gründen eine steuerliche Vertretung nicht mehr bezahlen könne.

Mit Berufungsvorentscheidung bzw. mit Bescheid vom 19.5.2008 wurden die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 sowie der Bescheid über die Festsetzung der

Umsatzsteuer für 1-5/2007 vom Finanzamt abgeändert und der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2006 durch einen endgültigen ersetzt. Die Bescheide wurden dahingehend abgeändert, dass die bisher als innergemeinschaftlichen Erwerbe und anschließend als innergemeinschaftliche Lieferungen beurteilten Vorgänge nunmehr als in Österreich nicht steuerbare Umsätze beurteilt würden. Aufgrund des bisher bekannt gewordenen Sachverhaltes sei davon auszugehen, dass es sich um innerdeutsche Lieferungen und somit um deutsche Umsätze handle. Durch diese Feststellungen würden sich die Umsätze in den Jahren 2004 bis 2007 unter die Kleinunternehmergrenze von € 22.000,-- bzw. € 30.000,-- vermindern. Ein Vorsteuerabzug stehe ohne Verzicht auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 nicht zu. Das diesbezügliche Formular sei – vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung – zugestellt worden. Das angebotene Gespräch zur Erklärung sei abgelehnt worden. Die Beurteilung als in Österreich nicht steuerbare Umsätze stütze sich im Wesentlichen auf folgende Sachverhalte:

Im Zuge des Berufungsverfahrens seien dem Finanzamt erstmals Details über die Ablauforganisation bekanntgegeben worden. Zur Beurteilung der innergemeinschaftlichen Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe sei mit dem steuerlichen Vertreter mündlich und schriftlich vereinbart worden für die Berufungserledigung relevante Fragen zu beantworten bzw. entsprechende Unterlagen vorzulegen, nämlich den Nachweis des tatsächlichen Übergangs der Verfügungsmacht in KL (Zentrallager J) anhand von aussagekräftigen Unterlagen der Spedition J , Belege (Rechnungen, Zahlungsbelege) über anfallende Zwischenlagerungskosten, Belege (Versendungsnachweise etc.) über die innergemeinschaftlichen Lieferungen an die EGH I. Eine Vorlage dieser Unterlagen sei nicht erfolgt, eine bereits terminisierte Besprechung sei abgesagt worden. Aus der Niederschrift vom 12.9.2007 mit dem Disponenten der Spedition J sei ein Übergehen der Verfügungsmacht und somit das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbes keinesfalls abzuleiten. Der Hinweis im Rahmen einer Vorbesprechung, die Vorgangsweise diene nur zur Vermeidung der Finanzierung der deutschen Umsatzsteuer weise auch daraufhin, dass in Österreich nicht steuerbare Umsätze vorlägen. Aufgrund des Gesamtbildes müsse der Schluss gezogen werden, dass mangels Übergangs der Verfügungsmacht in Österreich keine innergemeinschaftlichen Erwerbe und somit auch keine innergemeinschaftlichen Lieferungen vorlägen.

Am 20.5.2008 wurde sodann die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt, da dem Berufungsbegehren mit Erlassung des endgültigen Umsatzsteuerbescheides Folge geleistet worden sei.

Der Bw hat daraufhin einen Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 1-5/2007 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung begehrt. Ergänzend hat der Bw Folgendes ausgeführt:

Dem Bw sei die Abänderung der Umsatzsteuerbescheide nicht ganz klar. Die gesamten Umsätze seien nun überhaupt nicht mehr in Österreich steuerbar, obwohl von Seiten des Finanzamtes von Beginn an genau das Gegenteil behauptet worden sei.

In einem nächsten Schritt hat das Finanzamt mit Bescheid vom 17.7.2008 den Vorlageantrag gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 gemäß § 276 Abs. 1 BAO zurückgewiesen. Die Berufung vom 25.10.2007 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 27.9.2007 sei mit Bescheid vom 20.5.2008 gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt worden. Weder dieser Bescheid noch der neu ergangene Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 19.5.2008 seien mit Berufung bekämpft worden. Da somit weder Berufungen noch Berufungsvorentscheidungen betreffend die Umsatzsteuer 2006 vorlägen, sei der darauf bezogenen Vorlageantrag vom 17.6.2008 gemäß § 273 Abs. 1 lit. a iVm § 276 Abs. 4 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Der Bw hat daraufhin mit Schriftsatz vom 16.8.2008 Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 sowie gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend den Vorlageantrag hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 eingebracht.

Mit Bescheid vom 9.9.2008 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 19.5.2008 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen, da die Berufung vom 16.8.2008 nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 17.7.2008 wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt, welche der Berufung mit Berufungsentscheidung vom 27.1.2011, RV/0590-S/08, stattgegeben und den Zurückweisungsbescheid aufgehoben hat. Das Anbringen des Bw vom 17.6.2008 ist demnach als Berufung gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 19.5.2008 zu werten.

Letztlich wurde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 und gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 1-10/2007 am 21.7.2008 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 am 8.1.2011 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 13.10.2008 ist beim Finanzamt ein Schriftsatz des steuerlichen Vertreter vom 6.10.2008 mit folgendem Inhalt eingelangt:

Der steuerliche Vertreter habe den Bw anlässlich der bei ihm durchgeführten Betriebsprüfung sowie im anschließenden Berufungsverfahren vertreten. Der Bw habe dann dem steuerlichen Vertreter die Vollmacht nach Einreichung des Vorlageantrags entzogen. Zwischenzeitig seien eine Reihe von Bescheiden erlassen worden, die an die Adresse AC , zugestellt worden seien. Es werde dem Finanzamt hiemit mitgeteilt, dass der Bw schon seit geraumer Zeit nicht mehr an dieser Adresse wohne. Dies dürfte der Behörde auch bekannt gewesen sein. Die Zustellungen der Bescheide seien daher nicht rechtswirksam. Der Bw habe den steuerlichen

Vertreter zwischenzeitig wieder mit der steuerlichen Vertretung beauftragt. Gleichzeitig sei dieser zum Empfang sämtlicher Schriftstücke ermächtigt worden. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 werde darauf hingewiesen, dass der mit Datum 19.5.2006 erlassene Bescheid die Umsatzsteuer 2006 gemäß § 200 BAO als endgültig erklärt hat. In diesem Bescheid werde die Umsatzsteuer zwar mit € 0,-- ausgewiesen, es sei aber die beantragte Vorsteuer nicht gewährt worden. Dies offensichtlich vor dem Hintergrund, dass die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung komme. Es werde dazu mitgeteilt, dass die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und Folgejahre noch nicht rechtskräftig seien und es – abhängig vom weiteren Verfahren – möglicherweise eine Optionserklärung nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 gestellt werde. Diesfalls müsste der Umsatzsteuerbescheid 2006 nach § 295 BAO ebenfalls abgeändert werden.

Mit Schriftsatz vom 28.5.2009 wurde vom Bw der Antrag auf Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ab dem Kalenderjahr 2003 beim Finanzamt eingebracht. Gleichzeitig wurde das Finanzamt ersucht, diese Information an den Unabhängigen Finanzsenat weiterzuleiten bzw. eine zweite stattgebende Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

Mit Schriftsatz vom 17.11.2010 hat der steuerliche Vertreter die Beendigung des Vollmachtsverhältnisses bekanntgegeben und als nunmehr neue Zustellbevollmächtigte Frau M, namhaft gemacht.

In einem weiteren Schriftsatz vom 8.4.2011, beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangt am 5.5.2011, hat der Bw als neue Zustelladresse N bekannt gegeben.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Vorhalt vom 9.5.2011 das Finanzamt eingeladen, zur Berufungsvorentscheidung vom 19.5.2008 und der nachgereichten Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 eine Stellungnahme abzugeben bzw. darzulegen, ob Bedenken gegen eine stattgebende Entscheidung bestünden.

In einer Stellungnahme vom 12.5.2011 hat das Finanzamt ausgeführt, dass der Bw auch im Berufungsverfahren geforderte Unterlagen nicht vorgelegt habe, sodass bei der Beurteilung des umsatzsteuerlich relevanten Sachverhaltes nach wie vor Unsicherheiten bestünden. Auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat seien vom Bw wechselnde Verantwortungen zu erwarten. Zudem würden noch Ermittlungen der deutschen Behörden zum Sachverhalt laufen und seien hier neue Erkenntnisse nicht auszuschließen. Es erscheine daher zweckmäßig, den doch komplexen Sachverhalt in einer Berufungsentscheidung über alle offene Verfahren abschließend zu behandeln.

Von Seiten der Referentin wurde sodann gemäß § 282 Abs. 1 Z. 2 BAO eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit Schriftsatz vom 21.10.2011 wurde der Bw über den Stand sämtlicher beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren informiert und gleichzeitig ein Ladung zur mündlichen Verhandlung betreffend die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 01 bis 05/2007 zugestellt.

Der Bw hat daraufhin dem Unabhängigen Finanzsenat mitgeteilt, dass er auf eine mündliche Verhandlung verzichte, und somit den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen.

Hiezu wurde erwogen:

1.)Zustellung der streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide:

Erledigungen werden gemäß § 97 Abs. 1 BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt nach lit. a bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, sind gemäß § 98 Abs. 1 BAO Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen.

Grundsätzlich enthält § 2 ZustG Legaldefinitionen beispielsweise über die Begriffe "Empfänger", "Zustelladresse" und "Abgabestelle". Zustelladresse ist demnach eine Abgabestelle. Abgabestelle ist die Wohnung oder sonstige Unterkunft, die Betriebsstätte, der Sitz, der Geschäftsraum, die Kanzlei oder auch der Arbeitsplatz des Empfängers, im Falle einer Zustellung anlässlich einer Amtshandlung auch deren Ort, oder ein vom Empfänger der Behörde für die Zustellung in einem laufenden Verfahren angegebener Ort. § 5 ZustG beschreibt die Zustellverfügung näher.

Die Zustellung wird gemäß § 5 ZustG BGBl I 2004/10 von der Behörde angeordnet, deren Dokument zuzustellen ist. Sie hat ua. nach Z. 1 den Empfänger, dessen Identität möglichst eindeutig zu bezeichnen ist, und nach Z. 2 die Zustelladresse, wobei die Behörde für die Feststellung der Zustelladresse die Mithilfe eines Zustelldienstes in Anspruch nehmen kann, in geeigneter Form zu bestimmen.

Nach § 5 ZustG BGBl I 2008/5 ab 1.1.2008 ist die Zustellung von der Behörde zu verfügen, deren Dokument zugestellt werden soll. Die Zustellverfügung hat den Empfänger möglichst eindeutig zu bezeichnen und die für die Zustellung erforderlichen sonstigen Angaben zu enthalten.

Laut einer Abfrage beim Zentralen Melderegister vom 5.9.2008 war der Bw in der Zeit 3.6.1994 bis 10.11.2005 in B , und von 10.11.2005 bis 3.9.2008 als Eigentümer in AC , gemeldet.

Laut Akteninhalt hat die Kanzlei O, die Vertretung des Bw nach Abschluss der Außenprüfung über die Jahre 2003 bis 2005 übernommen. Die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung fand laut Niederschrift vom 24.8.2007 noch unter Mitwirkung der Steuerberatungskanzlei P statt, welche laut Aktenlage nicht zum Empfang von Schriftstücken ermächtigt war. Die gegenständlichen Berufungen wurden sodann von der Fa. OP für den Bw eingebracht. Die dieser Kanzlei erteilte Vollmacht umfasste auch die Zustellvollmacht. Mit Schriftsatz vom 31.3.2008 gab der Bw dem Finanzamt bekannt, dass er der Kanzlei OP entzieht. Am 13.10.2008 langte beim Finanzamt ein Schriftsatz der Kanzlei OP vom 6.10.2008 ein, in dem ua. mitgeteilt wurde, dass der Bw den steuerlichen Vertreter wieder mit der Vertretung beauftragt und zum Empfang sämtlicher Schriftstücke ermächtigt habe. In einem Schriftsatz vom 21.6.2009 bestätigte der Bw, dass diese Kanzlei vertretungsberechtigt und auch zum Empfang von Schriftstücken ermächtigt ist. Mit Schriftsatz vom 17.11.2010 wurde das Vollmachtsverhältnis wieder beendet und als Zustellbevollmächtigte Frau R, bekannt gegeben.

In der Zeit zwischen 31.3.2008 und 13.10.2008 brachte der Bw persönlich Schriftsätze und Anträge ein. Dies trifft insbesondere auf den Schriftsatz vom 17.6.2008 zu, mit welchem der Vorlageantrag betreffend die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-05/2007 und die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 einbrachte.

Die streitgegenständlichen Bescheide sind an folgende Adressen zugestellt worden:

Bescheid	Zustelladresse
Endgültiger Umsatzsteuerbescheid 2003 und 2004 vom 28.9.2007	CDE
Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 28.9.2007	CDE
Vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 28.9.2007	CDE
Festsetzung Ust 01-05/2007 vom 28.9.2007	CDE
BVE betreff. Umsatzsteuer 2003 bis 2005 vom 19.5.2008	CDE
BVE betr. Ust-Festsetzung 01-05/2007 vom 19.5.2008	CDE
Endgültiger Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 19.5.2008	CDE

Da der Bw sowohl im September 2007 als auch im Mai 2008 in ACB, wohnhaft war und im September 2007 noch nicht bzw. in der Zeit von April 2008 bis Oktober 2008 nicht von der

Kanzlei OP vertreten war, erfolgte die Zustellung der aufgelisteten für den Bw als Empfänger bestimmten Bescheide zu Recht an die Wohnung des Bw, nämlich an die Adresse ACBD, als zulässige Abgabestelle. Sämtliche Bescheide, welche Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sind, sind somit im Sinne des § 97 BAO wirksam zugestellt worden.

Hinsichtlich der Bescheide vom 19.5.2008 liegen auch Rückscheine, die eine Übernahme durch den Empfänger bestätigen, im Akt auf.

2.) Kleinunternehmer:

Von den unter § 1 Abs. 1 Z. 1 fallenden Umsätzen sind gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 die Umsätze der Kleinunternehmern steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 22.000 Euro (ab 1.1.2007 30.000 Euro) nicht übersteigen.

Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z. 27 befreit sind, kann gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z. 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Jahre.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist nach § 12 Abs. 3 Z. 1 UStG 1994 die Steuer für die Lieferung und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

Die Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z. 7 bis 28 UStG 1994 sind dadurch gekennzeichnet, dass sie gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen ("unechte Befreiungen"). Der Unternehmer, der derart befreite Umsätze ausführt, hat zwar keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, er ist aber auch nicht zum Abzug der Vorsteuer aus den in Anspruch genommenen Vorleistungen berechtigt. Im Ergebnis wird die Umsatzsteuer aus den Vorleistungen zum Kostenfaktor. (Vgl. Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 6 Rz 87).

Die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer stellt eine persönliche Befreiung dar, die den Kleinunternehmer dem Nichtunternehmer gleichstellen soll. Konsequenterweise handelt es sich um eine unechte Befreiung, die gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führt. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug lässt sich damit rechtfertigen, dass die Bestimmung lediglich eine Vereinfachungsregelung darstellen soll und keine Steuerbegünstigung. (Vgl. Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 6 Rz 639)

Die Umsätze des Kleinunternehmers dürfen im Veranlagungszeitraum € 22.000,-- bzw. ab 1.1.2007 € 30.000,-- nicht übersteigen. Zu den relevanten Umsätzen zählen Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 sowie der Eigenverbrauch im

Inland gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994. Maßgeblich ist der Gesamtumsatz des Unternehmers. Ob die Umsätze unter Außerachtlassung der Kleinunternehmerregelung steuerpflichtig oder steuerbefreit sind, ist unmaßgeblich. Voraussetzung für die Einbeziehung in die Umsatzgrenze ist die Steuerbarkeit des Umsatzes. Nicht steuerbare Auslandsumsätze fallen ebenso wenig unter die Umsatzgrenze wie "Umsätze" aus Tätigkeiten, die als Liebhaberei einzustufen sind. (Vgl. Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 6 Rz 653).

Gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 hat der Unternehmer die Möglichkeit, auf die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 zu verzichten. Für die Abgabe der Verzichtserklärung räumt das Gesetz dem Unternehmer eine relative lange Frist ein. Die Erklärung kann bis zur Rechtskraft des Bescheides über den Veranlagungszeitraum abgegeben werden. Der Unternehmer kann den Verzicht zB auch im Rahmen einer Berufung gegen den Veranlagungsbescheid abgeben. Mit der Abgabe der Erklärung kann der Unternehmer seinen Status (Steuerbefreiung ex lege bei Nichtüberschreitung der Umsatzgrenze) nachträglich ändern (Steuerpflicht durch Verzicht), um sich damit etwa die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern zu sichern. (Vgl. Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 6 Rz 680).

Im gegenständlichen Fall wurden die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 sowie der Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-5/2007 mittels Berufungsvorentscheidung dahingehend abgeändert, dass die bisher als innergemeinschaftlichen Erwerbe und anschließend als innergemeinschaftliche Lieferungen beurteilten Vorgänge als in Österreich nicht steuerbare Umsätze beurteilt wurden. Gleichzeitig wurde der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2006 dieser Beurteilung entsprechend durch einen endgültigen ersetzt. Aufgrund des bisher bekannt gewordenen Sachverhaltes sei davon auszugehen, dass es sich um innerdeutsche Lieferungen und somit um deutsche Umsätze handle. Durch diese Feststellungen würden sich die Umsätze in den Jahren 2004 bis 2007 unter die Kleinunternehmergrenze von € 22.000,-- bzw. € 30.000,-- vermindern.

Für die Feststellung, ob ein Umsatz im Inland ausgeführt und damit steuerbar ist, ist die Bestimmung des Lieferortes wesentlich. Eine Lieferung wird grundsätzlich dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. (Vgl. Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § Rz 178).

Ausgangspunkt des Berufungsverfahrens war eine Außenprüfung, die am 18.6.2007 begonnen und mit dem Bericht vom 28.9.2007 und der gleichzeitigen Bescheiderlassung beendet wurde. Während dieser Außenprüfung wurden auch zahlreiche Ermittlungsschritte zu den genauen Transportabläufen der vom Bw in Deutschland gekauften Waren, welche letztlich in das Lager in D-E , T, gekommen sind, gesetzt. Unter anderem wurde zu diesem Thema mit einem

Disponenten der Spedition J GmbH & Co KG eine Niederschrift aufgenommen. Laut Bericht ergab sich dabei zusammengefasst folgendes Bild: Die physische Übernahme der Waren, als auch die Bestätigung der Warenübernahme sei im EF Lager erfolgt.

In der Folge hat der Bw zur Erhebung der Berufung gegen die aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide eine neue steuerliche Vertretung beauftragt, welche anlässlich eines Mängelbehebungsauftrages eine umfangreiche Sachverhaltsdarstellung beim Finanzamt eingebracht und ausführliche Besprechungen mit dem Finanzamt geführt hat. Dies hatte auch die Erstellung eines Fragenkatalogs durch das Finanzamt zur Folge. So wurde festgehalten, dass noch der tatsächliche Nachweis des Überganges der Verfügungsmacht über die Ware erbracht werden müsse. Es wurde gefragt, ob die Verfügungsmacht bereits im Zentrallager der Spedition J GmbH & Co KG in KL übergehe und von wem die Zwischenlagerungskosten bei der Spedition J GmbH & Co KG getragen worden seien. Bevor die steuerliche Vertretung antworten konnte, wurde ihr von Seiten des Bw aus finanziellen Gründen die Vollmacht entzogen. In einem Schriftsatz teilte der Bw im Wesentlichen mit, dass die Waren, die er aus Deutschland beziehe, in das Speditionslager nach KL geliefert worden und ihm dort zur Verfügung gestanden seien.

In der Berufungsvorentscheidung bzw. im Bescheid vom 19.5.2008 ist das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt, dass die bisher als innergemeinschaftlichen Erwerbe und anschließend als innergemeinschaftliche Lieferungen beurteilten Vorgänge als in Österreich nicht steuerbare Umsätze zu beurteilen sind. Aufgrund des bekannt gewordenen Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass es sich um innerdeutsche Lieferungen und somit um deutsche Umsätze handelt. Aufgrund des Gesamtbildes muss der Schluss gezogen werden, dass mangels Übergangs der Verfügungsmacht in Österreich keine innergemeinschaftlichen Erwerbe und somit auch keine innergemeinschaftlichen Lieferungen vorliegen. Aus der Niederschrift vom 12.9.2007 mit dem Disponenten der Spedition J ist ein Übergehen der Verfügungsmacht und somit das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbes keinesfalls abzuleiten.

Nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung und der Erlassung des endgültigen Umsatzsteuerbescheides 2006, in welchen von in Österreich nicht steuerbaren Umsätzen ausgegangen wurde, hat der Bw eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) abgegeben und um die Erlassung einer zweiten stattgebenden Berufungsentscheidung ersucht. Damit hat der Bw zu verstehen gegeben, dass er der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellung, dass die Verfügungsmacht der in Deutschland gekauften Waren nicht im Zentrallager der Spedition J GmbH & Co KG in KL, sondern im Lager in D-FG, übergegangen ist, zustimmt und mit der vom Finanzamt vorgenommenen Beurteilung der im Zusammenhang mit diesen Waren erzielten Umsätze als in Österreich nicht steuerbar übereinstimmt.

Aufgrund der Verzichtserklärung sind nun folgende Vorsteuerbeträge ab 2004 anzuerkennen:

2004: € 2.410,48, 2005: € 1.470,99, 2006: € 1.250,11 und 01 bis 05/2007 € 662,31.

Die Beträge ergeben sich für die Jahre 2004 bis 2006 aus den vom Bw eingereichten Steuererklärungen. Für die Zeit von 01 bis 05/2007 wurde der Betrag im Rahmen der Außenprüfung ermittelt.

Im Veranlagungsjahr 2003 wurde die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 überschritten und dementsprechend bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 19.5.2008 Vorsteuern entsprechend der vom Bw eingereichten Steuererklärung in Höhe von € 13.504,67 anerkannt.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 01 bis 05/2007 wird somit stattgegeben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Salzburg, am 16. November 2011