



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., ZZZ, yzgasse 3, vertreten durch ER, Steuerberater, At, vom 2. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 13. Mai 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft betreibt in F einen Lebensmittel- und Textilhandel sowie einen Handel mit Restposten.

In einer **eidestättigen Erklärung vom 9. April 2003** hielt der geschäftsführende Gesellschafter der Berufungswerberin Folgendes fest:

Er sei um die Jahreswende 2002/2003 von (ihm damals noch unbekannten) Herrn P angerufen worden, welcher vom Handel der berufungswerbenden Gesellschaft mit Restposten von xy Keramik gehört habe und 300.000 Teile der zweiten Wahl zu kaufen beabsichtigte. Er habe ihm mitgeteilt, dass diese Teile nur über den Fachhandel zu beziehen seien.

Mitte Jänner habe er erfahren, dass der S mit dem Dekor „T“ eine Aktion im Zeitraum vor Ostern plane. Er sei daraufhin gefragt worden, ob er den Kauf von diesen Keramikstücken vermitteln könne, was allerdings unter Hinweis auf den Fachhandel verneint worden sei.

Ende Februar sei ein Herr H an seinen im Betrieb beschäftigten Sohn herangetreten und habe die Vermittlung einer Lieferung von drei LKW Keramikteilen zweiter Wahl in den Libanon

angeboten. Beim Interessenten habe es sich um die Firma A. aus Beirut/Libanon gehandelt, welche von der Firma E GmbH aus U/BRD vertreten worden sei.

Entsprechend der Anweisung der Firma xy Keramik, welche mit der Lieferung in den Libanon einverstanden gewesen sei, hätte die Berufungswerberin gegen Vorauskasse den Verkauf an die Firma A. bzw E durchgeführt. Entsprechend der Anweisung der xy Keramik sei vertraglich vereinbart worden, dass diese Waren keinesfalls nach Deutschland, Österreich oder in die Schweiz reimportiert werden dürften. Er habe darauf bestanden, dass die Spedition Z die Verzollung und den Transport durchführe. Die Firma E habe daraufhin ersucht, die Firma LKW Y mit dem Transport zu beauftragen, da diese Spedition günstiger sei.

Am 8. April 2003 habe er dann erfahren, dass die Firma S. offenbar eine österreichweite Aktion mit den von der berufungswerbenden Gesellschaft in den Libanon verkauften Waren durchführe. Die Lieferung (ca. 145.000 Stück des Dekors T) sei zwar im Werk abgeholt und zur Verzollung zur Firma Z gebracht worden, aber die Firma LKW Y habe daraufhin von der Firma C GmbH die Anweisung erhalten, bei der Firma C in N/Österreich abzuladen. Ein Angestellter der Firma LKW Y (Herr AB) habe ihm mitgeteilt, dass der Geschäftsführer der Firma C GmbH Pü hieße und Herr P ein Angestellter dieser Firma sei. Vermutlich handle es sich dabei um die selbe Person, die ihn im Jahr 2002 kontaktiert habe.

Im Zuge einer die Monate Dezember 2002 bis Februar 2003 umfassenden **Umsatzsteuersonderprüfung** stellte der Prüfer fest, dass die Berufungswerberin im Februar 2003 drei Rechnungen zu je 45.738,70 € (in Summe: 137.216,10 €) an die Firma A., W Center, Beirut, Libanon, ausgestellt und als steuerfreie Ausfuhrlieferung behandelt habe. Da nach Aussagen des geschäftsführenden Gesellschafters die Waren Österreich nie verlassen hätten, könne die Steuerfreiheit nach § 7 UStG 1994 nicht gewährt werden.

Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstigen Leistungen sei daher um den Betrag von 137.216,10 € zu erhöhen und der Umsatzsteuer in Höhe von 20 Prozent (das sind 27.443,22 €) zu unterwerfen.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers und setzte mit **Bescheid vom 25. Juni 2003** die **Umsatzsteuer** für den Monat **Februar 2003** fest.

Die dagegen eingebrachte **Berufung vom 2. Juli 2003** wurde damit begründet, dass die Berufungswerberin den Spediteur, nämlich die Firma Z & Co KG, I (Sachbearbeiter Herr EM) am 28. Februar 2003 ordnungsgemäß mit der Versendung der Ware nach Beirut beauftragt habe. Damit sei der Tatbestand gemäß § 7 Abs 5 UStG 1994 erfüllt. Für den Versendungsauftrag liege die Ausfuhrbescheinigung ZA 58-A Laserdruck – 03/2001 – LDV vor.

Die Berufungswerberin habe das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer (Drittland) mit der ausdrücklichen Vereinbarung abgeschlossen, dass die Ware keinesfalls nach Österreich reimportiert werden dürfe. Die Versagung der Steuerfreiheit sei nicht gerechtfertigt und es werde daher beantragt die Umsatzsteuer in Höhe von 27.443,22 € wieder gutzuschreiben.

In seiner **Stellungnahme vom 18. Juli 2003** wendete der Prüfer ein, dass eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nach § 7 Abs 1 UStG 1994 nur dann vorliege, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder vom Unternehmer ins Drittland befördert oder versendet werde oder vom Abnehmer ins Drittland befördert oder versendet werde. Da jedoch die in Streit stehenden Waren nie ins Drittland gelangt seien, könne auch keine Ausfuhrlieferung vorliegen, sondern nur eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung.

Da diese Grundvoraussetzung für eine Ausfuhrlieferung nicht erfüllt sei, sei es auch unerheblich, ob ein Ausfuhrnachweis vorliege. Dieser müsste in diesem Fall zu Unrecht ausgestellt worden sein.

Die Berufungswerberin hätte daher in dem Zeitpunkt, in dem bekannt geworden ist, dass die Waren nicht in das Drittland ausgeführt worden sind, die Umsatzsteuervoranmeldung Februar 2003 im Sinne des § 120 BAO berichtigen müssen. Dies sei der Berufungswerberin zum Zeitpunkt der Prüfung nämlich bereits bekannt gewesen (Prüfung: 13. Mai; schriftliche Darstellung sei vom Geschäftsführer im April verfasst worden).

Am **7. August 2003** sprachen der Steuerberater und der Geschäftsführer der Berufungswerberin beim Finanzamt vor. In einem Aktenvermerk wurde festgehalten, dass schon langjährige Geschäftsbeziehungen mit dem Geschäftsvermittler Herr H. H (Geschäftsführer der Firma E GmbH) bestanden hätten. Dieser sei seit dem Vorfall untergetaucht. Die Berufungswerberin habe alles mit der Firma Z hinsichtlich des Exports geklärt. Es sei auch die Vorausrechnung tatsächlich bezahlt worden. Die drei Lastkraftwagen seien gemeinsam gefahren, aber dann umgeleitet worden und die Waren seien sodann im S. zum Verkauf angeboten worden. Seitens der Firma xy Keramik sei eine Strafanzeige gegen Herrn Josef Pü eingebbracht worden.

Mit **Schriftsatz vom 8. August 2003** ergänzte die Berufungswerberin ihre Berufungsausführungen:

Die xy Keramik J GmbH sei Geschäftspartnerin der berufungswerbenden Gesellschaft. Im Werk ihrer Schwestergesellschaft, der KT i/BRD seien im Jahr 2002 Keramikwaren ausschließlich für den AA-Konzern produziert worden. Dabei sei eine große Menge an Ausschusskeramikware minderer Qualität angefallen. Da die xy Keramik im EU-Raum bekanntlich ausschließlich mit hochqualitativer Ware am Markt auftritt, sei die

Berufungswerberin beauftragt worden, Käufer für diese Ausschussware außerhalb der Europäischen Union zu finden. Mit dem Verkauf der Ware an die Firma A. in Libanon sei die xy Keramik einverstanden gewesen.

Ab diesem Zeitpunkt habe die Berufungswerberin nachweislich alles unternommen, um eine steuerfreie Ausfuhr in das Drittland zu garantieren. Außerdem gelte für 1a-Ware Markenschutz im EWR-Raum und jede Lieferung von Ware zweiter Wahl würde mit hoher Pönale belegt werden.

Im Februar 2003 habe ein Herr H angeboten, die gegenständlichen Waren in den Libanon vermitteln zu können. Herr H sei alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma E Abfallentsorgung und Umweltberatung GmbH mit Sitz in U /BRD, die die libanesische Firma A. in Deutschland vertrete.

Von Herrn H habe man einen seriösen Eindruck erhalten, da bereits ähnliche Exporte nach Ungarn glaubwürdig abgewickelt worden seien. Von der Existenz der Firma A. s.a.r.l. habe sich die Berufungswerberin über ein Fax vom 24. Februar 2003 überzeugt.

Dem Käufer seien die Bedingungen der xy Keramik, nämlich Ware minderer Qualität nicht im EWR-Raum verkaufen zu dürfen, eingehend zu Kenntnis gebracht worden.

Die Transportkosten bzw die Abwicklung sei zur Gänze vom Käufer zu tragen gewesen. Die Berufungswerberin habe darauf bestanden, dass die Spedition Z die Verzollung und den Transport durchführe, weil man mit dieser Firma gute, seriöse Geschäftserfahrung hatte. Die Firma E habe ersucht, die Firma LKW Y mit dem Transport zu beauftragen, da diese Spedition günstiger sei. In einem Telefonat habe sie die Berufungswerberin von der Vorgangsweise des Transportes ins Ausland durch die Firma LKW Y verständigt. Der Transport sei von der Berufungswerberin durch die Kostentragung des Käufers nicht beeinflussbar gewesen.

Am 24. Februar 2003 sei die Ware an die Firma A. gegen Vorauskasse verkauft und von der Firma E bezahlt worden. Am 28. Februar 2003 sei dann die Ware von der Firma LKW Y direkt vom Werk in i /BRD abgeholt und nach I zur Spedition Z gebracht worden, wo die Ausfuhrabfertigung durchgeführt wurde. Die Berufungswerberin habe sich vom ordnungsgemäßen Versendungsauftrag (8 ZA 58-A Laserdruck – 02/2001 – LVD) vergewissert. Der Beleg über die Bezahlung der österreichischen Ausfuhrabfertigungskosten der Firma Z durch die Firma E GmbH vom 3. März 2003 habe die ordnungsgemäße Abwicklung des Geschäfts bestätigt.

Am 8. April 2003 habe die berufungswerbende Gesellschaft durch einen Anruf der Firma xy Keramik J GmbH Kenntnis von der Tatsache erhalten, dass die Ware wahrscheinlich nicht ins

Ausland gegangen sei, sondern laut einem von der Firma S. ausgegebenen Flugblatt österreichweit verkauft werden sollte.

Sofortige Recherchen hätten ergeben, dass die Fahrer von der Firma Y unmittelbar nach der durchgeführten Verzollung die Anweisung erhalten hätten, unter Umgehung von zollrechtlichen Vorschriften, die Keramikware bei der Firma C GmbH in N bei Steyr (Geschäftsführerin: MP, Prokurist: JP) abzuladen. Am Gelände der Firma C GmbH seien offenbar die Zollplomben widerrechtlich geöffnet worden. Von dort sei dann die Ware an die S. GmbH verkauft worden, welche damit eine österreichweite „Osteraktion“ durchführte. Die Lieferung an die S. GmbH sei über die Firma In Trading Ltd, Zypern, fakturiert worden. Es sei in Erfahrung gebracht worden, dass Herr JP (Gesellschafter und Prokurist der Firma C GmbH) an der Firma In Trading Ltd zumindest wirtschaftlich beteiligt sei.

Schließlich habe die Berufungswerberin erkannt, dass sie „Markenpiraten“ aufgesessen sei. Die Berufungswerberin habe an eine Nachverrechnung der Umsatzsteuer an E bzw C gedacht, es sei aber allgemein bekannt gewesen, dass von diesen Firmen nichts mehr zu holen sei.

Auf Grund der Rechnungen In Trading Ltd, Zypern, an S. sei die Mehrwertsteuer in Höhe von 71.712,48 € an das Finanzamt Graz-Stadt, St.Nr. 120/9946, zu überweisen gewesen. Das Finanzamt werde daher ersucht, sich zu vergewissern, ob diese Zahlung tatsächlich vorgenommen wurde. Die Mehrwertsteuer wäre an den Staat doppelt bezahlt worden, nämlich einmal von In /S. und einmal von der Berufungswerberin.

Da die Berufungswerberin alles unternommen habe, eine steuerfreie Ausfuhr zu garantieren, sie aber offensichtlich Betrügern aufgesessen ist und es überdies zu einer Doppelabfuhr von Mehrwertsteuer für ein und dieselbe Ware komme, werde daher beantragt, der Berufung stattzugeben. Im Falle der Abweisung der Berufung werde im zweitinstanzlichen Verfahren die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Auf Grund des zwischenzeitig erlassenen Umsatzsteuer(Jahres-)bescheides 2003 vom 13. Mai 2005, wies das Finanzamt mit Bescheid vom 6. Juni 2005 die Berufung gegen den Festsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer Februar 2003 gemäß § 273 Abs 1 BAO als unzulässig zurück und wies darauf hin, dass gemäß § 274 BAO die Berufung auch gegen den Jahresbescheid gerichtet und daher noch offen sei.

Das Finanzamt legte sodann die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit **Ergänzungsauftrag vom 1. Februar 2007** wurde die berufungswerbende Gesellschaft aufgefordert, das Original der Ausfuhranmeldung vorzulegen.

Im **Schreiben vom 13. Februar 2007** teilte die Berufungswerberin mit, dass der Fahrer das Original der zollamtlichen Ausfuhranmeldung zur Zollabfertigung mitbekommen habe und sich daher nicht bei der Berufungswerberin befindet.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Relevanter Sachverhalt

Auf Grund des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens steht folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt fest:

Zwischen der Firma A. in Libanon und der berufungswerbenden Gesellschaft wurde über Vermittlung der Firma E /BRD ein Umsatzgeschäft über die Lieferung von Keramikgeschirr (99 Paletten) zu einem Verkaufserlös von insgesamt 137.216,10 € (drei Rechnungen jeweils vom 24. Februar 2003) geschlossen. Die gegenständlichen Waren wurden zwar zunächst zur Durchführung einer zollamtlichen Ausfuhranmeldung zur Firma Z nach Hörsching verbracht, verließen jedoch in weiterer Folge nicht Österreich, sondern gelangten zur Firma C GmbH in N/Österreich, wo die Keramikwaren schließlich auch abgeladen und weiterverkauft wurden. Dieses Unternehmen war Empfänger der Lieferung.

Die Waren wurden folglich weder an die Firma A. geliefert noch haben sie das Gemeinschaftsgebiet verlassen. Das beabsichtigte Umsatzgeschäft zwischen der Berufungswerberin und dem Abnehmer aus dem Drittland schlug somit fehl.

Ziel dieser Vorgangsweise war die Umgehung markenrechtlicher Vereinbarungen, um zweitklassige (günstigere) Keramikware auch im EWR-Raum, nämlich in Österreich an die Firma S. verkaufen zu können. Eine Lieferung ins Drittland dürfte auch nie beabsichtigt gewesen sein.

b. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß **§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994** unterliegen folgende Umsätze der Umsatzsteuer:

„Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.“

Nach **§ 6 Abs 1 Z 1 UStG 1994** sind von den unter § 1 Abs 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Ausfuhrlieferungen (§ 7) steuerfrei.

Eine **Ausfuhrlieferung** liegt gemäß **§ 7 Abs 1 UStG 1994** vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs 8) hat oder

2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle.

§ 7 Abs. 2 lit a UStG 1994 definiert den ausländischen Abnehmer als einen solchen Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat. Drittlandsgebiet im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist (**§ 1 Abs 3 leg.cit.**).

Eine **Versendung** liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird.

§ 7 Abs 4 leg.cit normiert ferner, dass über die erfolgte Ausfuhr ein **Ausfuhrnachweis** erbracht werden muss.

§ 7 Abs 5 UStG 1994 verlangt einen **Nachweis der Versendung** des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung (Z 1) oder durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr (Z 2) führen.

Die schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr und die zollamtliche Bestätigung regelt das Zollrecht. Demgemäß ist als schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr regelmäßig das Exemplar 3 des Einheitspapiers zu verstehen. Die Ausgangszollstelle vergewissert sich, dass die gestellten Waren den angemeldeten Waren entsprechen, überwacht den körperlichen Ausgang und versieht die schriftliche Anmeldung schließlich mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung (Art 793 Abs 3 ZK-DVO). Ausgangszollstelle ist die letzte Zollstelle vor dem Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, zu § 7, Anm. 136ff).

c. Rechtliche Würdigung

Um einen Umsatz im Sinne des § 6 Abs 1 Z 1 UStG 1994 steuerfrei behandeln zu können, **muss der Gegenstand der Lieferung** nach § 7 Abs 1 UStG 1994 in das **Drittlandsgebiet** gelangen. Im gegenständlichen Berufungsfall steht fest, dass die Keramikgegenstände das Gemeinschaftsgebiet nie verlassen haben, womit es an einer wesentlichen Voraussetzung für die Steuerfreiheit mangelt. An dieser Tatsache können auch die von der Berufungswerberin

vorgebrachten widrigen Umstände, die schlussendlich zu keiner Ausfuhr und damit zur Versagung der Steuerfreiheit geführt haben, nichts ändern.

Hinsichtlich der Einwendungen betreffend den nach Ansicht der Berufungswerberin vorliegenden gesetzmäßigen Ausfuhrnachweis, der für sich allein zu einer Steuerfreiheit führen müsste, ist entgegenzuhalten, dass zwischen dem Grundtatbestand für die Gewährung der Steuerfreiheit, nämlich der Anspruchsvorschrift des § 6 Abs1 Z 1 iVm § 7 Abs 1 UStG 1994 und der Nachweispflicht des § 7 Abs 4 leg.cit. als Beweisvorschrift zwingend eine Unterscheidung zu treffen ist.

Die Anwendung der Beweisvorschrift des § 7 Abs 4 leg.cit. setzt nämlich tatbestandsmäßig das Vorliegen einer Ausfuhrlieferung voraus (arg. „*Über die erfolgte Ausfuhr...*“). Wenn aber – wie im vorliegenden Fall – feststeht, dass keine Lieferung in das Drittland erfolgt ist und daher der Norminhalt des § 7 Abs 1 UStG 1994 wegen fehlender Voraussetzungen nicht greifen kann, erübrigen sich auch weitere Ausführungen hinsichtlich des Ausfuhrnachweises.

Da die Waren an einen österreichischen Unternehmer gelangten, hat die berufungswerbende Gesellschaft im Rahmen ihres Unternehmens eine Lieferung in Österreich gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ausgeführt, die der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen ist.

Dabei ist es für die Umsatzsteuerbarkeit unerheblich, ob überhaupt ein Verpflichtungsgeschäft zwischen der Berufungswerberin und der Firma C GmbH als Empfängerin der Lieferung vorlag, bzw ob das Geschäft zivilrechtlich auch gültig war. Von rechtlicher Relevanz ist, dass die Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wurde. Stimmt daher das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein, ist die Leistungserfüllung maßgeblich (*Ruppe*³, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 1 Tz 27).

Dem Einwand der Doppelbesteuerung ist zu entgegnen, dass im vorliegenden Berufungsfall ausschließlich das Umsatzgeschäft zwischen der berufungswerbenden Gesellschaft als Steuersubjekt iSd § 2 UStG 1994 und der Firma C GmbH als Leistungsempfängerin zu beurteilen war und nicht die nachfolgenden Umsätze anderer Unternehmer. Es entspricht nämlich dem System der Umsatzsteuer als Allphasensteuer, dass die Umsatzsteuer in jeder einzelnen Phase einzuhören ist.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen.

d. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Gemäß **§ 284 Abs 1 BAO** hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs 1) beantragt wird oder

2. wenn es der Referent (§ 270 Abs 3) für erforderlich hält.

Die Berufungswerberin hat in ihrer Berufung vom 2. Juli 2003 **keinen Antrag** auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt, sondern erst in dem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 8. August 2003. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB 11.05.2005, 2001/13/0039; 24.03.2004, 98/14/0179; 23.04.2001, 96/14/0091) kann jedoch der Anspruch auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht durch einen nachträglichen Antrag begründet werden. Der Antrag war somit nicht rechtzeitig.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. März 2007