



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/2329-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Staribacher und Dr. Obermayer Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist der im Anschluss an eine UVA-Prüfung für den Zeitraum 7/1998 bis 11/1998 ergangene Umsatzsteuerbescheid 1998. Strittig ist, ob die im Rahmen eines Reihengeschäftes getätigten Umsätze zwischen der Bw. und den Abnehmern K. und L. der Umsatzsteuer unterliegen.

In der Niederschrift über das Ergebnis der UVA-Prüfung vom 9. Juli 1999 führte die Betriebsprüferin aus, dass die Bw. im Prüfungszeitraum von der Muttergesellschaft C. EAD, Bulgarien Rohstoffe eingekauft und in der Folge an in- und ausländische Kunden im eigenen Namen weiterveräußert habe. Die vertragliche Vereinbarung sei schriftlich mit Kommissionsvertrag vom 1. Jänner 1998 getroffen worden. Die Bw. werde im eigenen Namen und auf Rechnung des Kommittenten C. EAD, Bulgarien tätig und erhalte dafür eine Provision. Die Ware werde direkt von Bulgarien an den letzten Abnehmer befördert bzw. versendet.

Mit dem Kunden L. sei mit Rahmenbestellung vom 21. Jänner 1998 die Lieferung des Produktes Schwefelkohlenstoff vereinbart worden, die Rohstoffe seien mit Waggons von Bulgarien nach Österreich geliefert und dort vom Kunden übernommen worden. Hinsichtlich des Kunden K. sei mit Rahmenauftrag vom 16. Juni 1998 die Lieferung von Harnstoff vereinbart worden; die Rohstoffe seien per Schiff von Bulgarien nach Österreich geliefert und dort vom Kunden übernommen worden.

Da die Bw. die Beförderung/Versendung der Waren nicht durchgeführt habe bzw. in ihrem Auftrag durchführen habe lassen, komme § 3 Abs. 8 UStG 1994 für die gegenständlichen Umsätze nicht zur Anwendung. Die Bw. sei auch nicht Schuldner der EUSt, sodass auch § 3 Abs. 9 UStG 1994 nicht maßgeblich sei. Gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 werde eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Im Anschluss an die Beförderungs- bzw. Versendungslieferung (von Bulgarien nach Österreich) durch C. EAD, Bulgarien an die Bw. sei die Lieferung der Bw. an die Kunden erfolgt. Die Verschaffung der Verfügungsmacht durch den Abnehmer erfolge daher durch die Warenübernahme in Österreich. Aus diesem Grund handle es sich bei diesen Umsätzen der Bw. in Höhe von insgesamt S 11.114.745,36 um in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen.

Das FA folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte die Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate Juli bis November 1998 in Höhe von S 2.222.950,00 fest.

In der Berufung gegen die Festsetzungsbescheide vom 1. September 1999, wendete die Bw. ein, dass die Versendung der Ware über Auftrag der Kunden L. und K. erfolgt sei und die Verfügungsmacht daher bereits zum Zeitpunkt der Versendung auf die Empfänger übergegangen sei und demzufolge die Umsatzsteuerpflicht nach § 3 Abs. 7 UStG mangels steuerbaren Vorganges in Österreich nicht gegeben sei.

Mit Antrag vom 24. September 1999 begehrte die Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen, da die von der Prüfung beanstandeten Rechnungen, für die eine 20%ige

Umsatzsteuer hätte abgeführt werden müssen, mit Datum 14. Dezember 1998 storniert worden seien, weil der bulgarische Lieferant selbst an die Abnehmer K. und L. fakturiert habe, wofür die beiden genannten Abnehmer die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet hätten. Da also die Bw. an die beiden genannten Abnehmer keine Rechnungen gestellt habe, könne auch keine Umsatzsteuer verrechnet werden.

Die beiden Schriftsätze wurden der Betriebsprüferin zur Stellungnahme übermittelt.

Im Anschluss an eine ausführliche Sachverhaltsdarstellung und rechtliche Würdigung (die im wesentlichen der Niederschrift entspricht) führt sie zu den in der Berufung vorgebrachten Argumenten aus, dass auf einigen Ausgangsrechnungen der Bw. an die Kunden K. und L. der Vermerk "Die Warenübergabe erfolgte an der bulgarisch-rumänischen Grenze" vorgefunden worden sei. Dies sei aber nicht nachgewiesen worden.

In einem im Zuge der UVA-Prüfung vorgelegten Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 9. Juni 1999 (Arbeitsbogen S. 410 und 414) werde dargelegt, dass C., Bulgarien über Auftrag der Bw. die Waren direkt an beide Kunden versendet habe. Anders laute die Darstellung jedoch in der Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 7 bis 11/1998 vom 1. September 1999. Danach solle die Versendung der Ware über Auftrag der beiden österreichischen Kunden erfolgt sein. Richtig sei, dass in den Exportpapieren (Formular EUR 1) C., Bulgarien als Exporteur aufscheine und die Kunden K. und L. als Empfänger der Waren.

Im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 24. September 1999 werde mitgeteilt, dass die betreffenden Rechnungen mit Datum 14. Dezember 1998 storniert worden seien, weil der bulgarische Lieferant direkt an die Abnehmer K. und L. fakturiert habe. Weiters werde ausgeführt, dass keine Umsatzsteuer verrechnet werden könne, da die Bw. an die beiden Kunden keine Rechnungen gestellt habe. Dem sei entgegenzuhalten, dass durch die Stornierung der beanstandeten Rechnungen weder die tatsächlich durchgeführte Lieferung rückgängig gemacht, noch die vertragliche Gestaltung der Rechtsbeziehungen im nachhinein geändert werden könne. Aus diesem Grund beeinflusse die Rechnungsstornierung weder die Tatsache, dass ein Umsatz im betreffenden Zeitraum getätigt worden sei, noch die vorliegende Umsatzsteuerpflicht.

Aufgrund eines Fehlers in der Datenerfassung (Direkteingabe) erging am 12. Dezember 1999 ein Umsatzsteuerbescheid 1998, in welchem die Feststellungen der Betriebsprüfung unberücksichtigt blieben. Dieser Umsatzsteuerbescheid wurde mit Bescheid der Finanzlandesdirektion

gemäß § 299 Abs. 1 lit b BAO vom 9. Mai 2000, aufgehoben. Am 27. März 2001 erging schließlich der berufungsgegenständliche Umsatzsteuerbescheid 1998.

In der am 11. April 2001 erhobenen Berufung, wendete die Bw. zunächst ein, dass die Umsatzsteuer 1998 bereits mit Bescheid vom 13. Dezember 1999 festgesetzt worden und daher die neuerliche Erlassung des Umsatzsteuerbescheides vom 27. März 2001 unzulässig sei.

In der Berufungsvorentscheidung vom 9. Mai 2001 wies das FA die Berufung als unbegründet ab und wies darauf hin, dass der Bescheid vom 13. Dezember 1999 mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 lit b BAO der Finanzlandesdirektion vom 9. Mai 2000 aufgehoben worden sei.

Mit Antrag vom 7. Juni 2001 begehrte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte das Berufungsbegehren wie folgt:

Hinsichtlich der Lieferbeziehungen gehe die Finanzbehörde bei beiden Kunden davon aus, dass Reihengeschäfte auf Grundlage des mit 1. Jänner 1998 abgeschlossenen "Kommissionsvertrages" zwischen der Bw. und C., Bulgarien vorliegen würden. Die Finanzbehörde unterstelle weiters, dass in beiden Fällen eine Beförderung bzw. Versendung der Waren durch C., Bulgarien nach Österreich erfolgt sei und im Anschluss die Verfügungsmacht an die Bw., welche letztens an die beiden Kunden geliefert habe, übergegangen sei.

Die Bw. bestreite das Vorliegen eines Kommissionsgeschäftes; es sei in Absehung von der fälschlichen Formulierung des diesbezüglichen Vertrages vom 1. Jänner 1998 nach dem wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich von einem Agenturvertrag zu sprechen. Eine Vermittlungsleistung liege immer dann vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführe. Dabei werde der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig. Maßgebliches Indiz für das "Handeln auf fremde Rechnung" sei, dass dem Vermittler kein wirtschaftliches Risiko aus dem Leistungsaustausch zukomme. Dies sei im gegebenen Fall unbestritten und werde selbst von der Finanzbehörde anerkannt.

Die Waren seien ohne Preisaufschlag weiter verrechnet worden; darüber hinaus bestimme der "Kommissionsvertrag" dass eine Preisabstimmung mit dem Kommittenten (C., Bulgarien) zu erfolgen habe und dieser letztlich auch das Kursdifferenzen- und somit das Währungsrisiko trage. Des weiteren werde in Punkt 1.1. dieses Vertrages ausbedungen, dass sämtliche

Spesen vom Kommittenten zu tragen seien. Die Bw. trage damit kein wie immer geartetes Risiko aus der Warenlieferung zwischen C., Bulgarien und den Kunden L. und K..

Auch sei das Handeln auf "fremden Namen" im gegebenen Fall erfüllt, da im Außenverhältnis zu den Kunden jedenfalls klar und deutlich ersichtlich gemacht und diesen auch bekannt gewesen sei, dass die Bw. lediglich als Vermittler aufgetreten sei. Demgemäß sei auch die Rechnungslegung der Bw. an die Kunden L. und K. falsch gewesen und darum – wie dem Finanzamt bereits mitgeteilt – berichtigt worden. Hierbei handle es sich im Gegensatz zur Auffassung des FA nicht um eine Änderung der Leistungsbeziehungen, sondern vielmehr um eine rechnungsmäßige Richtigstellung der tatsächlichen Leistungs- und Rechtsbeziehungen.

Die Erklärung für die ursprünglich falsche Rechnungslegung sei, dass diese (in Unkenntnis der umsatzsteuerlichen Verhältnisse) lediglich deshalb gewählt wurde, um den Zahlungsvorgang auch rechnungsmäßig abzubilden. Die Zahlungen seien nämlich seitens der Kunden an die Bw. bzw. auf deren Bankkonto erfolgt. Der Grund hierfür seien Vereinfachungen in der konzerninternen Zahlungsabwicklung gewesen und sollte die Bw. eben als Zahlstelle auch für die Warenentgelte fungieren.

Ob der Vertrag vom 1. Jänner 1998 als "Kommissionsvertrag" bezeichnet sei, könne für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes keine Rolle spielen (vgl. z. B. VwGH 17. 9. 1990, 89/15/0070). Vielmehr sei der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung zu würdigen und ergebe sich daraus, dass aus keinem einzigen Sachverhaltselement auf die Einschaltung der Bw. in den Leistungsaustausch geschlossen werden könne. Weder hätte der "Vermittler" Mehrerlöse fakturieren und diese behalten dürfen, noch habe die Bw. die Gewährleistung für die gelieferte Ware übernommen. Insbesondere die technischen Spezifikationen der Waren seien den Kunden gegenüber immer durch C., Bulgarien bestätigt worden, da diese als Lieferant auch die Gewähr für die Einhaltung der Qualitätserfordernisse geleistet habe.

Im übrigen werde auf Punkt 1 des "Kommissionsvertrages" verwiesen, aus welchem eindeutig hervorgehe, dass der "Kommissionär" im Namen und zu Gunsten des "Kommittenten" die genannten Waren verkaufen solle. Bereits diese Formulierung lasse die Vermittlerstellung der Bw. erkennen.

Die umsatzsteuerrechtliche Würdigung durch die Finanzbehörde sei selbst bei Nichtanerkennung eines Agenturverhältnisse unrichtig, sogar aktenwidrig. Im Falle des Kunden K. werde im genannten Rahmenauftrag vom 6. Oktober 1998 als Lieferkondition "FOB Hafen-LOM" angeführt. Die zweite Lieferkondition (CIF Hafen-Krems) beziehe sich eindeutig nur auf eine eventuelle, in diesem Fall nicht vorhandene, Positionsnummer 2 auf dem Bestellformular.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht der Waren, welche aufgrund dieses Rahmenauftrages bewegt worden seien, sei sohin eindeutig durch Abholung in Bulgarien erfolgt. Somit müsse auch für den Fall der ohnehin bestrittenen Annahme einer Kommissionsvereinbarung gelten, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht durch die Bw. an den Kunden K. im Ausland erfolgt sei und ein etwaiger Leistungsaustausch zwischen der Bw. und den Kunden K. somit nicht steuerbar sei.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass, wenn man der Auffassung der Finanzverwaltung folgen würde dies bedeuten würde, dass bei den Kunden K. und L. für ein und die selbe Warenlieferung sowohl Einfuhrumsatzsteuer als auch Vorsteuer anfallen würde. Dieses Auslegungsergebnis sei jedoch nicht systemkonform und keinesfalls mit den geltenden Prinzipien des UStG zu vereinbaren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die im Rahmen eines Reihengeschäftes im Jahr 1998 getätigten Umsätze zwischen der Bw. und den Abnehmern L. und K. der Umsatzsteuer unterliegen.

Zunächst wird bestritten, dass zwischen der Bw. und der C., Bulgarien ein Kommissionsgeschäft vorliegt. Vorweg ist anzumerken, dass es offenbar zwei bulgarische Firmen – C. AD und C. EAD – mit gleicher Adresse gibt. Die Betriebsprüferin bezieht sich in ihrer Niederschrift auf C. EAD, Bulgarien, in der Berufung ist ganz allgemein von C., Bulgarien die Rede, ebenso in der Stellungnahme der Betriebsprüferin. Auf den im Arbeitsbogen abgelegten Rechnungskopien, Transportpapieren etc. findet sich der Firmenname C. AD oder allgemein C.. Weiters befinden sich im Arbeitsbogen zwei Kommissionsverträge (mit im wesentlichen gleichlautendem Inhalt):

- Kommissionsvertrag vom 1. Jänner 1998 zwischen der Bw. und der C. AD in beglaubigter Übersetzung aus dem Bulgarischen vom 10. April 1998 (Arbeitsbogen Seite 303), und
- Kommissionsvertrag vom 1. Jänner 1998 zwischen der Bw. und der C. EAD in beglaubigter Übersetzung aus dem Bulgarischen vom 3. April 1998 (Arbeitsbogen Seite 255)

Laut dem in beglaubigter Übersetzung aus dem Bulgarischen vom 10. April 1998 vorliegenden Kommissionsvertrag vom 1. Jänner 1998, ist die Bw. seit diesem Zeitpunkt als Kommissionär für die Firma C. AD, Bulgarien, tätig. Laut Punkt I, Art. 1 verpflichtet sich der Kommissionär mit diesem Vertrag, "im Auftrag und zu Lasten des Kommittenten und im **eigenen** Namen" die Lieferung von Waren (Ausrüstung, Maschinen, Materialien und Ersatzteile), die der Kommittent für seine Tätigkeit benötigt, nach Offerten, die vom Kommittenten bestätigt sind

usw., vorzunehmen. Gemäß Art. 3 hat der Kommissionär Anspruch auf eine Provision für seine Leistung in Höhe von 2,5 Prozent des Wertes eines jeden Geschäftes gegen Vorlage einer Faktura. Der Vertrag ist unbefristet.

In ihrer Berufung bezieht sich die Bw. auf den Kommissionsvertrag zwischen der Bw. und C. EAD (Arbeitsbogen Seite 255) und wendet ein, dass aus Punkt 1 eindeutig hervorgehe, dass der "Kommissionär" im Namen und zu Gunsten des "Kommittenten" die genannten Waren verkaufen solle. Punkt 1 dieses Vertrages lautet: *"Der Kommissionär wird im Namen und zugunsten des Kommittenten losen und verpackten Harnstoff,.....verkaufen."* Einem Aktenvermerk vom 19. Juli 1999 (Arbeitsbogen Seite 404) ist aber zu entnehmen, dass seitens der Betriebsprüfung mit der Übersetzerin, Fr. I., Kontakt aufgenommen wurde und diese bestätigt habe, dass es sich um einen Übersetzungsfehler handle und die Formulierung gleichlautend mit jener in Punkt 4. 5. lauten müsse ".....im **eigenen** Namen und auf Rechnung".

Aus weiteren vorliegenden Unterlagen (Rahmenaufträge, Auftragsbestätigungen, Fakturen und sonstiger Schriftverkehr) geht hervor, dass die Bw. im Außenverhältnis bzw. insbesondere den beiden Abnehmern L. und K. gegenüber, stets in eigenem Namen aufgetreten ist.

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichem Sinn sind grundsätzlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie in eigenem Namen erbringt, unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig wird (VwGH 27. 4. 1994, 94/13/0023). Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Bei Leistungsbeziehungen aufgrund vertraglicher Verpflichtungen ist entscheidend, wer in eigenem Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernimmt bzw. ausbedingt.

Wie die Bw. zutreffend ausführt, liegt eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts dann vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt; der Vermittler wird in fremdem Namen und auf fremde Rechnung tätig.

Bei der Abgrenzung zwischen Kommissionär und Vermittler, die beide auf fremde Rechnung tätig werden, ist besonderer Wert auf das Außenverhältnis, das Auftreten in fremdem Namen zu legen. Dass den Kunden bekannt war, dass die Bw. lediglich als Vermittler auftrat, wie dies in der Berufung behauptet wird, ist nicht ausreichend. Notwendig gewesen wäre zum Beispiel ein Hinweis oder ausdrücklicher Vermerk in Kaufvertrag, Auftrag oder Faktura, dass das Geschäft im Namen und für Rechnung des mit Namen bezeichneten Auftraggebers – in

diesem Fall C., Bulgarien – abgeschlossen worden ist. Bei der hier gegebenen Sachlage ist die Betriebsprüfung zu Recht davon ausgegangen, dass die Bw. unter Berücksichtigung der zugrunde liegenden Verträge und der durch sie tatsächlich erfolgten Fakturierungen, in eigenem Namen tätig geworden ist.

Bis zum 31. Dezember 1996 enthielt das UStG 1994 in § 3 Abs. 2 eine Regelung für den Fall, dass über einen einzigen Gegenstand mehrere Umsatzgeschäfte abgeschlossen werden und diese Umsatzgeschäfte dadurch erfüllt werden, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft. Diese Bestimmung sah dabei eine einheitliche Beurteilung aller Umsatzgeschäfte in zeitlicher und örtlicher Hinsicht vor. Die Streichung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 UStG 1994 bedeutet, dass nunmehr die allgemeinen Regeln des § 3, insbesondere die Absätze 7 und 8 zur Beurteilung von Reihengeschäften herangezogen werden müssen. Reihengeschäfte sind als zeitliche und örtliche Aneinanderreihung mehrerer Umsatzgeschäfte zu sehen; für jedes dieser Umsatzgeschäfte ist Zeitpunkt und Ort der Lieferung gesondert und nacheinander nach den allgemeinen Bestimmungen zu beurteilen. Jede Lieferung ist dahingehend zu untersuchen, ob eine "Transport-Lieferung" (physische Warenbewegung) oder eine "ruhende Lieferung" vorliegt. Da zwar mehrere ruhende Lieferungen an einem Ort stattfinden können, keinesfalls jedoch mehrere Transportlieferungen, kann es innerhalb der Reihe zu unterschiedlichen Lieferorten kommen (vgl. Scheiner, Kolacny, Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band III, § 3 Abs. 2, Anm. 1ff).

Gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 wird grundsätzlich dort geliefert, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Abnehmer befindet.

§ 3 Abs. 8 UStG 1994 regelt abweichend davon, dass die Lieferung mit Beginn der Beförderung bzw. mit der Übergabe an den Spediteur, Verfrachter oder Frachtführer als ausgeführt gilt, wenn der Gegenstand der Lieferung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten befördert oder versendet wird.

Schließen mehrere Unternehmer über einen Gegenstand ein Reihengeschäft ab, bei dem die Warenbewegung grenzüberschreitend vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer stattfindet, sind folgende Varianten möglich:

Wird der Gegenstand vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer befördert oder versendet, so

- wird die erste Lieferung dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt,

- werden alle weiteren Lieferungen dort ausgeführt, wo die Verfügungsmacht verschafft wird; das ist grundsätzlich der Ort der Beendigung der Beförderung oder Versendung.

Wird der Gegenstand vom letzten Abnehmer beim ersten Unternehmer abgeholt, so

- werden alle Lieferungen am Abholungsort ausgeführt.

Für den vorliegenden Fall wurde eine Abholung durch die letzten Abnehmer zwar behauptet, jedoch keinerlei Nachweis dafür erbracht. Die Ermittlungen der Betriebsprüfung haben viel mehr ergeben, dass die Umsatzgeschäfte zwischen der Bw. und den Abnehmern K. und L. dadurch erfüllt wurden, dass die Waren im Auftrag der Bw. von C., Bulgarien direkt an die Abnehmer in Österreich **versendet** wurden (per Schiff im Fall des Kunden K., per Bahn im Fall des Kunden L.). Diese Feststellung wurde der Bw. mit Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 15. Juli 2002 zur Kenntnis gebracht und blieb unwidersprochen.

Für das Umsatzgeschäft zwischen der Bw. und C., Bulgarien (Transport-Lieferung) gilt gemäß den obigen Ausführungen als Ort der Lieferung jener Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung an den Erwerber befindet – das heißt C., Bulgarien liefert im Ursprungsland an die Bw. (§ 3 Abs. 8 UStG 1994). Der Lieferort für die nachfolgende "ruhende" Lieferung der Bw. an die österreichischen Abnehmer K. und L., ist gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 zu bestimmen. Aufgrund der beim Reihengeschäft vorliegenden Aneinanderreihung der Umsätze befinden sich die Waren zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an die Kunden am Ende des Transportweges, im Bestimmungsland. Der Leistungsort der Anschlusslieferung der Bw. an die Abnehmer K. und L. liegt daher in Österreich. Bei den diesbezüglichen Umsätzen handelt es sich folglich um in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, 30. April 2003