



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IGmbH., 1000Wien, B.g., vertreten durch Schmitt & Schmitt Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., 1030 Wien, Strohgasse 25, vom 26. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28. Juni 2005 betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), die in den Streitjahren einen Handel mit Sauna- und Schwimmbecken(-Bedarf) sowie mit Booten betrieb, fand eine Betriebsprüfung (Bp) umfassend die Jahre 2001 bis 2003 statt.

Unter Tz 3 (Verkäufe an Inländer, Ausfuhrlieferung) führte die Bp Folgendes aus:

"Gem. § 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) vor, wenn

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

2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannte Fälle.

Im Prüfungszeitraum wurde festgestellt, dass auch Umsatzgeschäfte, bei denen der inländische Kunde die Ware selbst abgeholt hat, bzw. die Ware in Österreich an den

inländischen Kunden übergeben wurde und in der Folge der inländische Kunde einen Spediteur (Frachtführer) mit der Ausfuhr beauftragt hat unter die Begünstigung des § 7 UStG subsumiert wurden. Dass diese Waren in der Folge ins Drittland gelangten, wird von der Betriebsprüfung nicht angezweifelt.

Da aber in diesen Fällen die Ware nicht vom Unternehmer bzw. nicht von einem von ihm beauftragten Spediteur (Frachtführer) ins Drittland befördert wurde, sondern im Auftrag des inländischen Kunden ist § 7 Abs. 1 Z 1 nicht anzuwenden.

Für die Steuerfreiheit nach § 7 Abs. 1 Z 2 bedarf es aufgrund der Gesetzeslage eines ausländischen Abnehmers. Gem. § 7 Abs. 2 lit. a UStG 1994 ist ein ausländischer Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat.

Von der Betriebsprüfung wird der in den Fakturen ausgewiesene Netto-Betrag (der aufgrund der bisherigen Anwendung der Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen der Gesamtbetrag ist) als Brutto-Betrag angesehen und davon nach Abzug eines Sechselfs (als USt) als Erhöhung der Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer 20% angesetzt.

Bei den nachfolgenden Fakturen wurden folgende Gründe festgestellt, aus denen die BP schließt, dass es sich um keine Ausfuhrlieferung handelt:

AR 14.419 vom 28. Mai 2001 an IA , Sitz Wien, Lieferung erfolgte an den Flughafen Schwechat, Übergabe der Ware erfolgte an den vom Kunden beauftragten Spediteur AIR CARGO.

Fakturen-netto-Betrag S 46.747,80 - Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage daraus S 38.956,50

AR 14.289 vom 9. Mai 2001 an IL , Wohnsitz Wien, Kunde hat Ware abgeholt und mit Verwendung einer U 34 selbst in die Türkei verbracht, vom Zoll wurde auf der U 34 bereits angemerkt "inländischer Pass".

Fakturen-netto-Betrag S 8.750,00 - Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage daraus S 7.291,67

AR 15.282 vom 7.3.2002 an H , Wohnsitz Gerasdorf, Lieferung erfolgte nach Tulln (Messestand), vom Kunden selbst wurde die ÖBB mit dem Transport ins Ausland beauftragt.

Fakturen-netto-Betrag Euro 1.154,25 - Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage daraus Euro 961,88

AR 16.732 vom 4.7.2003 und

AR 16.737 vom 3.7.2003 an Hr. K , Wohnsitz Linz, Ware wurde abgeholt und der Versand nach Ungarn vom Kunden beauftragt.

Fakturen-netto-Betrag Euro 2.750,00 + 208,33 - USt-Bemessungsgrundlage daraus Euro 2.465,27

AR 16.401 vom 22.5.2003 an DS, Wohnsitz Wien, die Ausfuhrverzollung erfolgte im Auftrag des Unternehmens, der Transport ins Drittland erfolgte im Auftrag des inländischen Kunden durch die Firma BK.

Fakturen-netto-Betrag Euro 22.835,50 - Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage daraus Euro 19.029,58

Feststellungen dazu im USt-Nachschauzeitraum:

AR 17.200 vom 17.4.2004 an Hr. B, Wohnsitz Ö, Ware wurde frei österreichische Grenze geliefert. Die Übergabe erfolgte in Spielfeld (Österreich), daher liegt keine Lieferung ins Drittland vor.

Fakturen-netto-Betrag Euro 21.394,00 - Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage daraus Euro 17.828,33

Die Ausfuhrlieferungen werden im Prüfungszeitraum 2001 bis 2003 wie folgt gemindert:

	2001	2002	2003
AR 14.419 IA	46.747,80		
AR 14.289 L	8.750,00		
AR 15.282 HE		1.154,25	
AR 16.732 K			2.750,00
AR 16.737 K			208,33
AR 16.401 S			22.835,50
Minderung Ausfuhrumsätze	55.497,80	1.154,25	25.793,83

Die 20%igen Umsätze werden um die nachstehenden Beträge erhöht:

	2001	2002	2003
AR 14.419 IA	38.956,50		
AR 14.289 L	7.291,67		
AR 15.282 HE		961,88	
AR 16.732 u. 16.737 K			2.465,27
AR 16.401 S			19.029,58
Erhöhung 20%ige Umsätze	46.248,17	961,88	21.494,86

USt-Nachschauzeitraum:

Die Umsätze 4/2004 werden um € 17.828,33 erhöht.

Umsatz lt. Voranmeldung gesamt	€ 85.907,47
Erhöhung lt. BP	€ 17.828,33
Umsatz lt. BP gesamt	€ 103.735,80
davon igL lt. Voranmeldung	-€ 1.283,50
20%ige Umsätze lt. BP	€ 102.452,30

Steuerliche Auswirkungen:

	2001 ATS	2002 Euro	2003 Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			

[000] Steuerbarer Umsatz – Minderung der Ausfuhrumsätze	-55.497,80	-1.154,26	-25.793,83
[000] Steuerbarer Umsatz – Ansatz als 20%iger Umsatz	46.248,17	961,88	21.494,86
[011] Ausfuhrlieferungen	55.497,80	-1.154,26	-25.793,83
[022] 20% Normalsteuersatz	46.248,17	961,88	21.494,86

"

Das Finanzamt erließ den Feststellung der Bp. folgende Bescheide.

Die ausschließlich gegen die in Tz. 3 des Bp-Berichts getroffenen Feststellungen eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

"Gemäß § 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine Ausfuhrlieferung dann vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandgebiet befördert oder versendet hat. Mit Ausnahme der Lieferung an Herrn B liegt folgender Sachverhalt vor. Der Auftrag zur Zollabfertigung erfolgte jeweils durch unseren Mandanten, wobei die Fa. Bw auf Wunsch der Kunden es diesen überlassen hat, die Spedition selbst zu bestimmen. Unstrittig ist darüber hinaus, dass für alle bei der Betriebsprüfung beanstandeten Fälle ein Ausfuhrnachweis vorliegt, aus welchem der Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft bestätigt wird. Dem Wesen des Umsatzsteuergesetzes entsprechend sind Lieferungen in Drittländer (Ausland) von der Umsatzsteuer befreit. Die bestehenden Formvorschriften zielen darauf ab, den Nachweis zu erbringen, dass die Ware tatsächlich in das Ausland verbracht wird. Diese Nachweise wurden im vorliegenden Fall erbracht (siehe Beilagen). Die Umsatzsteuerfreiheit mit der Begründung abzulehnen, dass der Auftrag an die Spedition nicht vom Unternehmer sondern vom Käufer erfolgt ist, ist für sich alleine noch kein Grund, daraus eine Umsatzsteuerpflicht abzuleiten.

Was den Fall Lieferung an Herrn B anlangt, so wurde die Übergabe der Ware durch den Fahrer des Unternehmens zwar am Grenzübergang Spielfeld durchgeführt, jedoch nicht auf österreichischem Territorium sondern bereits nach Überschreiten der Grenze und nach erfolgter Zollabfertigung. Es handelt sich dabei in diesem Fall um eine Beförderung in das Drittland durch den liefernden Unternehmer und ist somit ebenfalls nicht umsatzsteuerpflichtig.

Wir stellen daher den Antrag, die in TZ 3 des o.a. Prüfungsberichtes als steuerpflichtig behandelten Ausfuhrlieferungen steuerfrei im Sinne des § 7 Abs. 1 UStG 94 zu stellen, und die angefochtenen Bescheide entsprechend zu berichtigen."

Zu der Berufung wurde von der BP folgende Stellungnahme abgegeben:

"Gem. § 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 UStG 1994) vor, wenn
1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandgebiet 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.

Erläuternd dazu wird in den UStR ausgeführt:

RZ 1052 Beförderung

Der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer befördert den Gegenstand selbst in das Drittland. Im Falle der Beförderung durch den Abnehmer ist seine Eigenschaft als ausländischer Abnehmer zu beachten.

RZ 1053 Versendung

Der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer lässt den Gegenstand der Lieferung durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgen. Im Falle der Versendung durch den Abnehmer ist dessen Eigenschaft als ausländischer Abnehmer zu beachten.

Im Prüfungszeitraum wurde festgestellt, dass auch Umsatzgeschäfte, bei denen der inländische Kunde die Ware selbst abgeholt hat bzw. die Ware in Österreich an den inländischen Kunden übergeben wurde und in der Folge der inländische Kunde einen Spediteur (Frachtführer) mit der Ausfuhr beauftragt hat in der Buchhaltung des Unternehmens unter die Begünstigung des § 7 UStG subsumiert wurden. Die Erklärungen wurden entsprechend abgegeben. Dass diese Waren in der Folge ins Drittland gelangten, wird von der Betriebsprüfung nicht angezweifelt.

Da aber in diesen Fällen die Ware nicht vom Unternehmer bzw. nicht von einem von ihm beauftragten Spediteur (Frachtführer) ins Drittland befördert wurde, sondern im Auftrag des inländischen Kunden, ist § 7 Abs. 1 Z 1 nicht anzuwenden. Die Abrechnung des Spediteurs (Frachtführers) erfolgte direkt mit dessen Auftraggeber (Käufer, der die Ausfuhr beauftragte).

Für die Steuerfreiheit nach § 7 Abs. 1 Z 2 bedarf es aufgrund der Gesetzeslage eines ausländischen Abnehmers. Gem. § 7 Abs. 2 lit.a UStG 1994 ist ein ausländischer Abnehmer ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat.

Von der Betriebsprüfung wurde der in den Fakturen ausgewiesene Netto-Betrag (der aufgrund der bisherigen Anwendung der Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen der Gesamtbetrag ist) als Brutto-Betrag angesehen und davon nach Abzug eines Sechstels (als USt) als Erhöhung der "Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer 20%" angesetzt.

Bei den nachfolgenden Fakturen wurden folgende Gründe festgestellt, aus denen die BP schließt, dass es sich um keine Ausfuhrlieferung i.S.d. UStG handelt:

AR 14.419 vom 28.5.2001 an IA, Sitz in Wien

Lieferung erfolgte an den Flughafen Schwechat, Übergabe der Ware erfolgte an den vom Kunden beauftragten Spediteur AIR CARGO

Fakturen-Netto-Betrag S 46.747,80 - USt-Bemessungsgrundlage daraus S 38.956,60

AR 14.289 vom 9.5.2001 an IL, Wohnsitz Wien

Kunde hat Ware abgeholt und mit Verwendung einer U34 selbst in die Türkei verbracht, vom Zoll wurde auf der U34 bereits angemerkt "inländischer Pass".

Fakturen-Netto-Betrag S 8.750,00 - USt-Bemessungsgrundlage daraus S 7.291,67

AR 15.282 vom 7.3.2002 an H, Wohnsitz Gerasdorf

Lieferung erfolgte nach Tulln (Messestand), vom Kunden selbst wurde die ÖBB mit dem Transport ins Ausland beauftragt.

Fakturen-Netto-Betrag Euro 1.154,25 - USt-Bemessungsgrundlage daraus Euro 961,88

AR 16.732 vom 4.7.2003 und

AR 16.737 vom 3.7.2003 an Hr. K, Wohnsitz Linz

Ware wurde abgeholt und der Versand nach Ungarn vom Kunden beauftragt.

Fakturen-Netto-Betrag Euro 2.750 + 208,33 - USt-Bemessungsgrundl. daraus Euro 2.465,27

AR 16.401 vom 22.5.2003 an DS, Wohnsitz Wien

Die Ausfuhrverzollung erfolgte im Auftrag des Unternehmens, der Transport ins Drittland erfolgte im Auftrag des inländischen Kunden durch die Firma BK.

Fakturen-Netto-Betrag Euro 22.835,50 - USt-Bemessungsgrundlage daraus Euro 19.029,58

Da bei den o.a. Lieferungen die Kriterien des § 7 Abs. 1 Z 1 UStG nicht erfüllt wurden, ist aus Sicht der BP die Berufung abzuweisen."

In weiterer Folge gab der steuerliche Vertreter des Bw. dazu folgende Gegenäußerung ab:

"Es ist unstrittig, dass die Abnehmer der zitierten Ausgangsrechnungen einen inländischen Wohnsitz hatten bzw. haben. Es ist ebenso unstrittig, dass die gelieferten Waren ins Drittland gelangten, was von der Betriebsprüfung auch nicht angezweifelt wurde.

Wie bereits in unserer Berufung vom 26. Juli ausgeführt, entspricht es dem Wesen des Umsatzsteuergesetzes, dass Lieferungen in Drittländer von der Umsatzsteuer befreit sind. Die bestehenden Formvorschriften zielen darauf ab, den Nachweis zu erbringen, dass die Ware tatsächlich ins Ausland verbracht wurde. Dieser Nachweis wurde in allen Fällen erbracht. Die

diesbezüglichen Bestätigungen wurden auch vorgelegt. Die Nichtanerkennung der Steuerfreiheit beruht einzig und allein auf der Tatsache, dass der Spediteur nicht von unserer Mandantschaft sondern vom Abnehmer der Ware beauftragt und auch von diesem bezahlt wurde. Die Ausfuhrpapiere standen jedoch unserem Mandanten und somit auch der Betriebsprüfung zur Verfügung. In einem Fall (AR 16401 – DS) wurde auch die Ausfuhrverzollung im Auftrag unseres Mandanten durchgeführt, lediglich der Transport wurden durch Herrn S beauftragt. Auch hier liegen sämtliche Exportpapiere vor, sodass unzweifelhaft eine Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Ziff. 1 UStG 1994 vorliegt.

Es kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, dass lediglich die Tatsache, dass nicht der Unternehmer sondern der Kunde den Spediteur beauftragt bzw. bezahlt, die Umsatzsteuerbefreiung für Exportlieferungen untersagt.

Wir stellen daher nochmals den Antrag, die in Tz 3 des Prüfungsberichtes als steuerpflichtig behandelten Ausfuhrlieferungen steuerfrei im Sinne des § 6 Abs. 1 UStG 1994 zu stellen."

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine Ausfuhrlieferung vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat (*sogenannter Versendungsfall*) 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 (*sogenannter Abholfall*),
ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle.

§ 7 Abs. 1Z. 3 UStG 1994 (*sogenannter Touristenexport*) betrifft Fälle einer Ausfuhr durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck für nichtunternehmerische Zwecke und ist im vorliegenden Fall nicht relevant.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

Gemäß § 7 Abs. 2 lit. a UStG 1994 ist ein ausländischer Abnehmer ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat.

Wird der Gegenstand der Lieferung vom Unternehmer in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet, müssen weitere Voraussetzungen nicht erfüllt werden. Insbesondere ist in diesem Fall kein ausländischer Abnehmer erforderlich. Das bedeutet gestaltungsmäßig: Beabsichtigt

ein inländischer (privater) Abnehmer oder ein Abnehmer mit Wohnsitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet, den Gegenstand einer Lieferung in das Drittland zu exportieren, so hat er mit dem Unternehmer zu vereinbaren, dass dieser die Beförderung oder Versendung übernimmt (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, Tz. 15 Beispiel 1 und Tz. 19).

Da es sich im gegenständlichen Fall unbestrittenermaßen nicht um sogenannte Abholfälle im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 1 handelt, da keine ausländischen Abnehmer im Sinne des § 7 Abs. 2 lit. a UStG 1994 vorhanden sind, ist lediglich strittig, ob steuerfreie Ausfuhrlieferungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 (sogenannte Versendungsfälle) vorliegen.

Es kommt daher im Sinne des Gesetzeswortlautes des § 7 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 darauf an, ob die Beförderung oder Versendung durch den Bw. (als liefernden Unternehmer) erfolgt ist, nicht jedoch auf den Auftrag zur Zollabfertigung. Wie die BP festgestellt hat und wie auch im Zuge des Berufungsverfahrens vom Bw. nicht bestritten worden ist, hat der Bw. in den vorliegenden Fällen weder die Ware selbst ins Ausland befördert noch selbst Aufträge für den Versand dieser Ware an Spediteure bzw. Frachtführer vergeben. Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden, da somit weder die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Ausfuhrlieferung im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 noch für eine Ausfuhrlieferung im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 (ausländischer Abnehmer) vorliegen.

Das Vorbringen in der Berufung hinsichtlich der Lieferung an Herrn B betrifft das Jahr 2004 und somit nicht den Streitzeitraum, sodaß darauf nicht weiter einzugehen war.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 10. Jänner 2007