



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Zepitsch, Kommerzialrätin Elfriede Fischer und Johann Gamper, im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier, über die Berufung der Bw., vertreten durch Q, T, vom 22. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt, vertreten durch Hofrätin Mag. Dagmar Ehrenböck, vom 7. Juli 2006 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 6. Juni 2012 in 2620 Neunkirchen, Würflacherstraße 1, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

a) Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Blatt 1) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

b) Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (Blatt 2 bis 4) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

a) Bei der Berufungswerberin (Bw., damaliger Firmenname A), deren Unternehmensgegenstand im "Einzelhandel mit übrigen Waren" bestand und als deren Geschäftsführer B fungierte, fand im Jahr 2006 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend die Jahre 2001 bis 2004 (ua. hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- sowie Kapitalertragsteuer) sowie eine Nachschau nach § 144 Abs. 1 BAO für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2005 (betreffend Umsatzsteuer) statt. Dabei traf der Betriebsprüfer des Finanzamtes P (die abgabenbehördliche Prüfung wurde von diesem Finanzamt im Amtshilfeweg durchgeführt) ua. folgende Feststellungen (Bp-Bericht vom 5. Juli 2006, S 1 ff Bilanzakt):

"[...]"

#### **Steuerliche Feststellungen**

##### **Tz 1 Inlandsumsätze von Zigaretten**

*Es wurden in den Jahren 2001 bis 2004 Zigaretten ua. vom Hauptzollamt Wien angekauft, welche auf Grund von abgeschlossenen Finanzstrafverfahren rechtskräftig für verfallen erklärt worden sind. Da es sich hiebei um unverzollte und unversteuerte Waren handelte, wurde an den Kauf die Bedingung geknüpft, diese in ein Drittland verbringen zu lassen. Bei diesen Zigaretengeschäften wurden jedoch auch Verkäufe an inländische Firmen durchgeführt und erfolgten diese Verkäufe von der [Bw.] unversteuert ohne Umsatzsteuer.*

*Eine steuerfreie Auslandslieferung iSd § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 liegt dann vor, wenn der liefernde Unternehmer den Gegenstand in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet, wobei zwischen Lieferung und Ausfuhr ein enger zeitlicher Zusammenhang gegeben sein muss. Zum Nachweis muss ein Ausfuhrnachweis erbracht werden.*

*In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 22. Mai 2006 wird ausgeführt, dass die Voraussetzung für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung iSd § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 auch dann erfüllt sei, wenn das der Lieferung zu Grunde liegende Verpflichtungsgeschäft mit einem inländischen Unternehmer abgeschlossen worden ist. Relevant sei nur, dass der Liefergegenstand überhaupt ins Drittland gelangt, selbst wenn dies erst durch den Abnehmer erfolgt.*

*Dieser Meinung kann sich das Finanzamt P nicht anschließen, da eine steuerfreie Ausfuhrlieferung iSd oa. Bestimmung nur dann gegeben ist, wenn der liefernde Unternehmer (oder ein von ihm Beauftragter) die Ware in das Drittland befördert oder versendet, nicht aber, wenn erst sein inländischer Abnehmer mit einem Dritten ein*

*Geschäft schließt und den Gegenstand erst im Zuge dieses Geschäfts ausführt (die Voraussetzung liegt dann beim Abnehmer als Lieferer vor).*

*Gemäß vorliegendem Sachverhalt wurden Zigaretten entweder durch die C-GmbH oder die [Bw.] von der österreichischen Zollverwaltung ersteigert. Danach wurden die Zigaretten an inländische Abnehmer weiterverkauft, die sie ihrerseits dann in den EU-Raum bzw. in ein Drittland verkauft haben. Die Ware lag im Zeitpunkt des Verkaufs an den inländischen Abnehmer im Zolllager. Zollrechtlich ist das Zolllager als Drittland anzusehen, umsatzsteuerrechtlich jedoch als Inland. Bei dieser ersten Lieferung hat die Ware somit das Inland nicht verlassen, da die Zigaretten im Zolllager verblieben sind. Erst im Zuge des weiteren Geschäfts (inländischer Abnehmer als Lieferer an einen Abnehmer in der EU bzw. im Drittland) ist die Ware auch tatsächlich in den EU-Raum bzw. in ein Drittland transportiert worden.*

*Da die Ware beim Verkauf an den inländischen Abnehmer im Inland verblieben ist, kann auch schon deshalb keine steuerfreie Ausfuhrlieferung iSd § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 vorliegen, da die nötige materiell-rechtliche Voraussetzung des Ausfuhrnachweises nicht erbracht werden kann. Der Ausfuhrnachweis kann nur von demjenigen erbracht werden, der die Ware auch tatsächlich ausgeführt hat.*

*Es handelt sich bei den in Frage stehenden Geschäftsfällen somit um steuerpflichtige Inlandslieferungen. Die Tatsache, dass eine zollrechtliche Verpflichtung besteht, die Ware in ein Drittland zu exportieren, ändert nichts an der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts.*

*In der Stellungnahme vom 22. Mai 2006, ausgehändigt im Zuge einer Besprechung am 23. Mai 2006, wurde vom steuerlichen Vertreter [...] ergänzend ausgeführt, Herr B habe betreffend die steuerfreien Lieferungen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gehandelt.*

*Es wurde ausgeführt, dass ein Verstoß gegen diesen Grundsatz durch die Behörde voraussetzt, dass der Steuerpflichtige auf ein Verhalten der Behörde, das für ihn eindeutig und unzweifelhaft zum Ausdruck gekommen ist, vertraut hat und seine Dispositionen danach eingerichtet hat, und der Steuerpflichtige nun genau wegen dieser, im Vertrauen auf das Verhalten der Behörde getroffenen Dispositionen, einen abgabenrechtlichen Nachteil erleidet (vgl. ua. VwGH 25.5.1993, 92/15/0037).*

*Herr B habe in seiner Funktion als Geschäftsführer der [Bw.] und der C-GmbH vor Durchführung und Abwicklung der gegenständlichen Ausfuhrlieferungen nicht nur sachverständige Beratung über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der gegenständlichen Ausfuhrlieferungen bei fachlich kompetenten Beratern eingeholt, sondern habe die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung auch mit den zuständigen Behörden abgeklärt. Die von den zuständigen Behörden - auch schriftlich - bekannt gegebene Rechtsansicht zu gegenständlicher Frage lautete ebenfalls dahingehend, dass es sich bei den gegenständlichen Ausfuhrlieferungen um umsatzsteuerfreie Lieferungen handle.*

*Dem Betriebsprüfer wird ebenfalls vorgeworfen, dass auch im Hinblick auf rechtsstaatliche Prinzipien die Vorgangsweise äußerst bedenklich erscheint, dass Abgabennachforderungen entgegen der ausdrücklichen Rechtsauskunft der zuständigen Behörden festgesetzt werden.*

*Den vorangeführten Ausführungen wird seitens des Finanzamtes P folgendes entgegen gehalten:*

*Im Zuge der Besprechung am 23. Mai 2006 wurde von Herrn B angegeben, er habe schriftlich und auch fernmündlich sowohl beim Zollamt als auch beim Finanzamt hinsichtlich der steuerfreien Lieferungen Rechtsauskünfte eingeholt.*

*Es wurde seitens des Herrn B auf die Ausstellung der Rechnungen durch das Zollamt Wien hingewiesen, in denen keine Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, da diese den Zusatz enthielten, dass es sich bei den gegenständlichen Zigaretten um Exportware handelt und daher keine Berechnung der Mehrwertsteuer erfolge.*

*Beim Kauf dieser ursprünglich geschmuggelten Zigaretten wurde dem Käufer der Zigaretten die Auflage erteilt, diese ins Drittland auszuführen.*

*Da nach dem Kauf der Zigaretten vom Zollamt Wien auch Inlandsumsätze getätigt wurden, da die Zigaretten innerhalb in Österreich ansässiger Firmen oft mehrmals mit Aufschlägen weiterveräußert wurden, stellt [dies] somit einen anderen als [den] ursprünglich angenommenen Sachverhalt dar.*

*Von Herrn B wurde weiters auf eine schriftliche Anfrage vom 29. April 2002 an das Finanzamt O, Frau D, verwiesen, welche mit E-Mail erfolgte.*

*In dieser Anfrage wurde ein vollkommen anderer Sachverhalt geschildert und nicht den gegenständlichen Sachverhalt der Weiterfakturierung an inländische Firmen betreffend.*

*Es wurde folgende Anfrage gestellt:*

*"1) Wir kaufen vom Zollamt Wien beschlagnahmte Zigaretten. Selbige exportieren wir mittels T1-Garantie in ein europäisches Zollfreilager. Der Verkauf erfolgt an Kunden in Holland, Belgien und England. Diese Kunden übernehmen die Waren von uns zoll- und steuerfrei auf Lager.*

*2) Gleichzeitig meldet der holländische Zoll unserem Zollamt Wien-Schnirchgasse die Stellung der T1-Garantie und damit sind wir als Käufer dem Zollamt nicht mehr haftbar (Abgaben wie Verbrauchsteuern usw.). Damit ist eigentlich unsere Arbeit beendet und damit auch steuerfrei.*

*3) Im Jahre 2001 hatten wir bereits 4 Lkw Zigaretten an eine Firma in Belgien, Gibraltar und Deutschland verkauft – allesamt steuerfrei. Bei Gibraltar haben wir keine ZM vorgenommen, bei Belgien und Deutschland haben wir eine Meldung gemacht.*

*Nun bitten wir Sie, zu prüfen:*

*1) MELDUNG AUS DEM JAHRE 2001 RICHTIG – BZW. WENN NICHT, WIE VERFAHREN WIR?*

*2) MELDUNG 2002 FÜR WAREN, WELCHE WIR IM MOMENT EXPORTIEREN, ANMELDEN ODER NICHT?"*

*Am 30. April 2002 wurde von Frau D folgende Antwort per E-Mail übermittelt:*

*"Nach Rücksprache mit dem Zollamt Wien, es handelt sich eigentlich um ein Zollproblem, meine ich, dass die Lieferungen innerhalb der EU steuerfreie ig. Lieferungen sind. Gibraltar ist Drittland."*

*Alle anderen Anfragen an die Finanzämter seien laut Herrn B fernmündlich erfolgt.*

*Sollte tatsächlich die von Herrn B behauptete unrichtige Rechtsauskunft erfolgt sein, schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist nämlich verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der ständigen Rechtsprech-*

ung des VwGH (Hinweis VwGH 25.6.1993, 92/17/0058) ist nämlich das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (ua. VwGH 11.5.2000, 99/16/0034).

Weiters würde nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits voraussetzen, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat. Es kann somit eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bedeuten, wenn der Steuerpflichtige sein steuerliches Verhalten einer eingeholten Auskunft des Finanzamtes entsprechend eingerichtet hat und dann gerade das der Auskunft entsprechende steuerliche Verhalten zu einer Steuernachforderung führen soll (Hinweis VwGH 24.5.1993, 92/15/0037; ua. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0114).

Eine fernmündliche Auskunft birgt in sich die Möglichkeit von Irrtümern und ungenauen Erklärungen. Dem Abgabepflichtigen wäre daher zuzumuten gewesen, sein Auskunftsverlangen schriftlich zu stellen und eine entsprechende schriftliche Antwort abzuwarten. Da sich Herr B ua. auf fernmündliche Auskünfte verlassen hat, ist ihm der Vorwurf zu machen, sich seiner abgabenrechtlichen Pflichten im Hinblick auf die gegenständlichen Zigarettenumsätze nicht in der gebotenen Sorgfalt angenommen zu haben. Bei diesen von Herrn B als Geschäftsführer der [Bw.] und der C-GmbH zu vertretenden Unzulänglichkeiten besteht jedenfalls kein Vertrauensschutz iSd oben erwähnten ständigen Rechtsprechung des VwGH (Hinweis VwGH 21.6.2004, 2003/17/0334).

Ein Verstoß gegen das Prinzip von Treu und Glauben kann weiters eintreten, wenn ein Abgabepflichtiger sein steuerliches Verhalten einer abgabenrechtlichen Rechtsauskunft entsprechend einrichtet (Hinweis VwGH 12.4.1984, 84/15/0041). Doch kann eine aus dem Grundsatz von Treu und Glauben allenfalls folgende Bindung an eine erteilte Auskunft immer nur diejenige Behörde treffen, die die entsprechenden Auskünfte und Zusagen erteilt hat (Hinweis VwGH 14.1.1991, 90/15/0116; VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; VwGH 22.5.2002, 99/15/0119).

Weiters wird Herrn B seitens des Betriebsprüfers des Finanzamtes P entgegen gehalten, dass sowohl im Jahr 2001 als auch im Jahr 2002 die Umsatzsteuer betreffend gleichartig gelagerte Zigarettenlieferungen ausgewiesen wurde und [es] wurde auch vom jeweiligen Käufer die Vorsteuer geltend gemacht.

Herr B gab bei der Besprechung am 23. Mai 2006 an, dass dies fälschlicherweise durchgeführt wurde und es habe deshalb auch Probleme mit den Käufern gegeben. Auf Grund dieser Probleme habe er, wie in der Stellungnahme vom 22. Mai 2006 ausgeführt, Rechtsauskünfte eingeholt.

In den Buchhaltungsunterlagen konnte weiters ein Schriftverkehr zwischen der Firma E und Herrn B vom 26. Juni 2002 vorgefunden werden, in dem von der Firma E [um] die Umschreibung der Rechnung 8005 vom 26. Juni 2002 ersucht wird.

Auf diesem Schriftstück ist folgender handschriftlicher Vermerk vorhanden:

"27. Juni 2002, 08.10 h

FA F, Fr. G [Telefonnummer]

H [Klappe]

I Keine steuerfreie Lieferung!"

Es ist daher seitens des Finanzamtes P anzunehmen, dass betreffend den Sachverhalt der Inlandslieferungen sehr wohl das ho. Finanzamt fernmündlich kontaktiert wurde und [es] wurde seitens des Finanzamtes die Auskunft erteilt, dass es sich hierbei um "keine steuerfreie Lieferung" handelt.

Im Zuge der Besprechung vom 1. Juni 2006 (Aufklärung der fehlenden/stornierten Rechnungen) wurde dieses Schriftstück Herrn B vorgelegt und er gab an, dass der Vermerk von ihm durchgeführt wurde.

Die nachfolgenden Rechnungen wurden ohne Umsatzsteuerausweis ausgestellt.

Die Umsatzsteuer wird aus dem Bruttobetrag herausgerechnet und in der Bilanz als Aufwand [...] berücksichtigt.

Es handelt sich hierbei um folgende Lieferungen:

<b>Datum</b>	<b>Rechnung-Nr.</b>	<b>Leistungsempfänger</b>	<b>Ware</b>	<b>Brutto</b>
01.04.2003	7049	J-GmbH	41.482 Stangen Zigaretten	77.250,00 €
14.10.2003	7088	C-GmbH	29.540 Stangen Zigaretten	26.000,00 €
				103.250,00 €

$103.250,00 \text{ €} / 1,2 = 86.041,67 \text{ €}$ , davon 20% = **17.208,33 € USt**

<b>Datum</b>	<b>Rechnung-Nr.</b>	<b>Leistungsempfänger</b>	<b>Ware</b>	<b>Brutto</b>
08.01.2004	8004	J-GmbH	17.000 Stangen Zigaretten	40.800,00 €
29.04.2004	8036	C-GmbH	72.793 Stangen Zigaretten	55.000,00 €
				95.800,00 €

$95.800,00 \text{ €} / 1,2 = 79.833,33 \text{ €}$ , davon 20% = **15.966,67 € USt**

### **Steuerliche Auswirkungen**

<b>Zeitraum</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Umsatzsteuer:		
[000] Steuerbarer Umsatz	-17.208,33 €	-15.966,67 €
[011] Ausfuhrlieferungen	-103.250,00 €	-95.800,00 €
[022] 20% Normalsteuersatz	86.041,67 €	79.833,33 €

**Tz 2 Reisekosten-VGA** [nicht streitgegenständlich]

**Tz 3 USt-Passivierungen**

	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<i>Inlandsumsätze USt 2003 zu Tz 1</i>	-17.208,33 €	-17.208,33 €
<i>Inlandsumsätze USt 2004 zu Tz 1</i>	0,00 €	-15.966,67 €
<b>Passive Umsatzsteuer</b>	<b>-17.208,33 €</b>	<b>-33.175,00 €</b>

### **Übriger Warenhandel: Bilanzposten**

<b>Bilanzstichtag</b>	<b>31.12.2003</b>	<b>31.12.2004</b>
<i>Vor Bp</i>	0,00 €	0,00 €
<i>Nach Bp</i>	-17.208,33 €	-33.175,00 €
<i>+/-BV</i>	-17.208,33 €	-33.175,00 €
<i>+/-Gewinn</i>	-17.208,33 €	-15.966,67 €

### **Steuerliche Auswirkungen**

<b>Zeitraum</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<i>Körperschaftsteuer:</i>		
<i>[777] Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	-17.208,33 €	-15.966,67 €

### **Tz 4 Kapitalertragsteuer [nicht streitgegenständlich]**

### **Tz 5 USt-Nachschauzeitraum [nicht streitgegenständlich]"**

b) Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, nahm am 7. Juli 2006 die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide. Weiters erließ die Abgabenbehörde I. Instanz am 7. Juli 2006 - wiederum unter Zugrundelegung der Feststellungen des Betriebsprüfers - die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide (Erstbescheide) für das Jahr 2004.

c) Nach erfolgter Fristverlängerung erhob die steuerliche Vertreterin der Bw. am 22. September 2006 Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide (Sachbescheide) für die Jahre 2003 und 2004; diese richtete sich gegen die Tz 1 ("Inlandsumsätze von Zigaretten") des Bp-Berichts.

Begründend führte die steuerliche Vertreterin dazu aus, die Behörde habe bei der Festsetzung der streitgegenständlichen Abgaben unterstellt, dass von der Bw. als steuerfreie Ausfuhr-lieferungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG 1994 behandelte Lieferungen als steuerpflichtige Inlandslieferungen zu behandeln seien; demzufolge habe die Behörde die Umsatz-

steuer in Höhe von 20% aus den als Ausfuhrlieferungen behandelten Umsätzen herausgerechnet.

Die Behörde begründe ihre Entscheidung damit, dass eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nur dann gegeben sei, wenn der liefernde Unternehmer (oder ein von ihm Beauftragter) die Ware in das Drittland befördert oder versendet, nicht aber, wenn erst sein inländischer Abnehmer mit einem Dritten ein Geschäft schließe und den Gegenstand erst im Zuge dieses Geschäfts ausführe.

Das Erfordernis der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes der Lieferung in das Drittlandgebiet durch den Unternehmer sei von der steuerlichen Vertreterin nie in Abrede gestellt worden. Entgegen zu halten sei der Behörde allerdings, dass sie de facto ihre Abgabefestsetzung ausschließlich daran anknüpfe, dass das Rechtsgeschäft, welches der Ausfuhr in das Drittland zu Grunde gelegen sei, mit einem inländischen Abnehmer abgeschlossen worden sei. Über die Frage, wer die Beförderung oder Versendung in das Drittland veranlasst habe, seien von der Behörde keinerlei Erhebungen durchgeführt worden.

Ein ausländischer Abnehmer sei aber nicht Voraussetzung für die Verwirklichung des Tatbestands der Ausfuhr iSd § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.

Eine echt umsatzsteuerbefreite Ausfuhrlieferung liege daher auch dann vor, wenn das der Lieferung zu Grunde liegende Verpflichtungsgeschäft mit einem inländischen Unternehmer abgeschlossen worden sei. Ausschlaggebend sei einzig und allein, dass der Liefergegenstand, in concreto die Zigaretten, in das Drittlandgebiet befördert oder versendet worden seien. Diese Voraussetzung sei im konkreten Fall aber jedenfalls erfüllt: Die Waren seien direkt vom Zollfreilager in Wien in das Drittland gebracht worden. Eine Lieferung innerhalb Österreichs sei nie erfolgt. Ordnungsgemäße Ausfuhrnachweise für alle in den vorläufigen Prüfungsfeststellungen angeführten Rechnungen lägen vor; dies sei von der Behörde auch nie in Abrede gestellt worden.

Im Anwendungsbereich des hier maßgebenden § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sei für die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vollkommen unerheblich, ob das Verpflichtungsgeschäft mit einem inländischen oder ausländischen Abnehmer abgeschlossen worden sei. Maßgeblich sei allein die Beförderung oder Versendung in das Drittland. Auch aus der Abgrenzung zu § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994, der für die Steuerfreiheit ein mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossenes Verpflichtungsgeschäft fordere, gehe eindeutig hervor, dass für die Steuerbefreiung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ein Verpflichtungsgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer gerade nicht erforderlich sei.

Auch Art. 15 der 6. Umsatzsteuerrichtlinie verlange für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung lediglich, dass der Gegenstand der Lieferung in ein Drittland versandt oder befördert worden sei, wobei nach dieser Bestimmung nicht einmal erforderlich sei, dass der liefernde Unternehmer die Versendung oder Beförderung selbst veranlasse. Ausreichend sei vielmehr, dass die Versendung oder Beförderung auf Rechnung des Verkäufers erfolge. Wie schon ausgeführt, lägen diese Voraussetzungen im Fall der von der Bw. ausgeführten Lieferungen jedenfalls vor.

Betreffend die im Bp-Bericht dargestellten Lieferungen, die nicht als steuerfreie Ausfuhrlieferungen anerkannt worden seien, werde im Einzelnen wie folgt Stellung genommen:

**- Rechnung vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 7049, an die J-GmbH:**

Die mit bezeichneter Rechnung an die J-GmbH fakturierten 41.482 Stangen Zigaretten seien nicht direkt vom Zollamt Wien, sondern von der C-GmbH angekauft worden (Rechnung der C-GmbH vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 9001).

Die Lieferung der Zigaretten sei aber, wie bereits ausgeführt, direkt vom Zollamt Wien in das Drittland, in concreto Bulgarien, erfolgt. Lediglich die Fakturierung sei über die in Wien ansässige J-GmbH erfolgt.

Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung sei nun maßgeblich, welchem der beteiligten Unternehmer die bewegte Lieferung zuzurechnen sei. In concreto sei die Lieferung direkt vom ersten Lieferer (der C-GmbH) an den Abnehmer im Drittland (Bulgarien) erfolgt. Die bewegte Lieferung sei somit der C-GmbH zuzurechnen, die somit eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG 1994 getätigt habe. Die Kosten im Zusammenhang mit der Ausfuhr in das Drittland seien zum überwiegenden Teil von der C-GmbH getragen worden. Der Transport sei im Auftrag der C-GmbH durch die K-GmbH durchgeführt worden.

Der Leistungsort der weiteren Lieferungen in der Reihe liege jeweils am Ort des Abnehmers im Drittland. Die Lieferung der Bw. an die J-GmbH sei daher am Ort des Abnehmers im Drittland ausgeführt worden und sei in Österreich nicht steuerbar. Die Rechnung vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 7049, sei daher zu Recht ohne Umsatzsteuerausweis ausgestellt worden, da die rechnungsgegenständliche Lieferung in Österreich nicht steuerbar sei.

**- Rechnung vom 14. Oktober 2003, Rechnungsnr. 7088, an die C-GmbH:**

Auch in diesem Fall seien die Waren unmittelbar vom Zolllager Wien in das Drittland verbracht worden. Wie bereits ausgeführt, setze eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht einen ausländischen Vertragspartner des zu Grunde liegenden Verpflichtungsgeschäfts voraus. Voraussetzung sei, dass die Ware in das Drittland befördert

werde. Diese Voraussetzung sei im gegenständlichen Fall jedenfalls erfüllt. Die entsprechenden Ausfuhrbescheinigungen lägen vor; dies sei von der Behörde auch nie in Abrede gestellt worden. Dass der Beförderung in das Drittland eine Reihe von Verpflichtungsgeschäften zwischen mehreren Unternehmern, darunter auch Unternehmern mit Sitz im Inland, vorangehe, sei für die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht schädlich. Die Kosten für die Beförderung in das Drittland seien im konkreten Fall zum überwiegenden Teil von der Bw. getragen worden. Da somit die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 vorlägen, sei die Rechnung Nr. 7088 zu Recht umsatzsteuerfrei ausgestellt worden.

Wie bei einem Reihengeschäft seien zwar über die Zigaretten mehrere Verpflichtungsgeschäfte abgeschlossen worden, die tatsächliche Lieferung der Waren sei aber unmittelbar vom ersten Lieferer - der Bw. - an den letzten Abnehmer, den jeweiligen Unternehmer im Drittstaat, erfolgt. Die als steuerfreie Ausfuhrlieferung zu qualifizierende bewegte Lieferung sei daher der Bw. zuzurechnen.

**- Rechnung vom 8. Jänner 2004, Rechnungsnr. 8004, an die J-GmbH:**

Wie bereits ausgeführt, seien die Zigaretten direkt vom Zollamt Wien in das Drittland verbracht worden. Dass der Beförderung in das Drittland eine Reihe von Verpflichtungsgeschäften zwischen mehreren Unternehmern, darunter auch Unternehmern mit Sitz im Inland wie zB die in Wien ansässige J-GmbH vorangehe, sei für die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht schädlich.

Die Kosten im Zusammenhang mit der Ausfuhr in das Drittland seien zum überwiegenden Teil von der Bw. getragen worden.

**- Rechnung vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, an die C-GmbH:**

Mit Datum 29. April 2004 habe die Bw. an die C-GmbH eine Rechnung über den Verkauf von 72.793 Stangen Zigaretten gelegt. Da die Ware letztendlich zur Ausfuhr in das Drittland bestimmt gewesen sei, sei seitens der Bw. der Umsatz als steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 behandelt worden.

Im genannten Fall habe die Bw. aber, anders als in den oa. Fällen, nicht die Versendung oder Beförderung in das Drittland besorgt und es sei der Transport auch nicht auf Rechnung der Bw. erfolgt. Aus den genannten Gründen liege daher keine steuerfreie Ausfuhrlieferung, sondern vielmehr eine steuerpflichtige Inlandslieferung vor. Da die Bw. somit in Folge einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung einen steuerpflichtigen Umsatz irrtümlich als steuerfreien Umsatz behandelt habe, sei dieser Berufung eine korrigierte Rechnung sowie eine auf Basis

dieser Rechnungskorrektur erstellte, berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2004 (Beilagen 1 und 2) angeschlossen (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 16 Tz 15). Beantragt werde die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2004 unter Berücksichtigung der beiliegenden, korrigierten Rechnung Nr. 8036.

Die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 seien, abgesehen vom Verkauf an die C-GmbH, Rechnungsnummer 8036, vom 29. April 2004, hinsichtlich aller angeführten, in Österreich steuerbaren Lieferungen unzweifelhaft erfüllt. Die von der Bw. ausgeführten Lieferungen seien zu Recht als umsatzsteuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 behandelt worden. Die im Zuge der Prüfungsfeststellungen ermittelte Umsatzsteuernachforderung bestehe daher nicht. Die Behörde gehe bei ihren Feststellungen offensichtlich von einem nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Sachverhalt aus.

In der Stellungnahme vom 22. Mai 2006, die als Beilage 3 dieser Berufung angeschlossen sei, habe die steuerliche Vertreterin ausgeführt, dass die Festsetzung von Umsatzsteuer für die bezeichneten Ausfuhrlieferungen auch dem im Abgabenrecht zu berücksichtigenden Grundsatz von Treu und Glauben widerspreche. Die Behörde verneine dies mit dem Verweis darauf, dass Herr B verpflichtet gewesen wäre, sein Ansuchen schriftlich zu stellen und eine schriftliche Antwort abzuwarten. Diesen Ausführungen der Behörde sei entgegen zu halten, dass Herr B mehrfach - von fachkundigen Beratern sowie auch von Zoll- und Abgabenbehörden - die Auskunft erteilt worden sei, dass die bezeichneten Lieferungen als umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferungen zu behandeln seien und auf Grund dieser Auskünfte und Stellungnahmen kein Grund bestanden habe, an der umsatzsteuerlichen Qualifikation als steuerfreie Ausfuhrlieferung zu zweifeln. Herr B habe zudem, als die Behörde erstmals ihre Bedenken an der Steuerfreiheit der gegenständlichen Lieferungen bekannt gegeben habe, eine schriftliche Auskunft einholen lassen, welche die Steuerfreiheit und damit die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation dieser Lieferungen durch die Bw. bestätigt habe (Beilage 4). In dem beiliegenden E-Mail führe Herr L auf die Frage, ob Umsatzsteuer verrechnet werden müsse, wenn ein Österreicher zollanhängige Waren (Zolllager) an einen Österreicher mit der Auflage verkaufe, diese zollanhängigen Waren in das Ausland zu verbringen, aus, dass Lieferungen zollanhängiger Waren von einem österreichischen Unternehmen an ein österreichisches Unternehmen mit der Auflage, die Waren ins Ausland zu verbringen, umsatzsteuerfrei seien, wenn Ausfuhrpapiere und Austrittsbestätigungen vorhanden seien. Die entsprechenden Ausfuhrpapiere lägen hinsichtlich sämtlicher verfahrensgegenständlicher Lieferungen vor; dies sei seitens der Behörde auch nie bestritten worden.

Aus den angeführten Gründen werde die Abänderung der oa. Bescheide, aus denen eine Nachforderung von insgesamt 33.050,59 € resultiere, iSd obigen Ausführungen beantragt.

Weiters werde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Berufung angeschlossen waren:

- Eine berichtigte Rechnung der Bw. an die C-GmbH vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, über 72.793 Stangen Zigaretten, Kaufpreis netto 55.000,00 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer (11.000,00 €), sohin brutto 66.000,00 € (S 28/2004 Körperschaftsteuerakt, im Folgenden kurz: K-Akt).
- Eine berichtigte Umsatzsteuererklärung betreffend die Bw. für das Jahr 2004 vom 22. September 2006 (S 29 bis 30a/2004 K-Akt).
- Eine Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin der Bw. vom 22. Mai 2006 (S 31 bis 33/2004 K-Akt) mit folgendem Wortlaut:

*"[...]*

*C-GmbH, Str.Nr. [...]*

*[Bw.], Str.Nr. [...]*

*[...]*

*Anlässlich der Betriebsprüfungen der oben bezeichneten Firmen wurden im Zuge vorläufiger Prüfungsfeststellungen Umsatzsteuernachforderungen iHv 22.721,67 € betreffend die C-GmbH sowie iHv 17.208,33 € betreffend die [Bw.] errechnet. Als Begründung [...] wird seitens der Finanzbehörde ausgeführt, dass Lieferungen von Zigaretten - die von den oa. Gesellschaften vom Hauptzollamt Wien unter der Bedingung der Verbringung ins Ausland angekauft worden sind - vereinbarungswidrig an inländische Firmen weiterveräußert worden seien, ohne Verrechnung von Umsatzsteuer. Nach Ansicht der Finanzbehörde handle es sich daher um Inlandsumsätze, die der Umsatzsteuer von 20% unterliegen. Die oa. Umsatzsteuerbeträge wurden von der Finanzbehörde aus den Bruttobeträgen der nach Ansicht der Behörde zu Unrecht ohne Umsatzsteuer ausgestellten, verfahrensgegenständlichen Rechnungen herausgerechnet.*

*Der Ansicht der Finanzverwaltung kann aus unterschiedlichen Gründen nicht gefolgt werden, die wir im Folgenden erläutern werden:*

*1. Ausfuhrlieferung:*

*Wie bereits ausgeführt, geht die Finanzverwaltung vom Vorliegen von Inlandsumsätzen aus, da die Verkäufe an inländische Firmen durchgeführt wurden.*

*Dieser Rechtsansicht ist entgegen zu halten, dass es sich tatsächlich nicht um Inlandsumsätze, sondern um Ausfuhrlieferungen gem. § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gehandelt hat. Voraussetzung für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung iSd zitierten Bestimmung ist, dass*

*der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandgebiet befördert oder versendet hat (§ 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).*

*Ein ausländischer Abnehmer ist nicht Voraussetzung für die Verwirklichung des Tatbestands der Ausfuhr iSd § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.*

*Eine echt steuerbefreite Ausfuhrlieferung liegt daher auch dann vor, wenn das der Lieferung zu Grunde liegende Verpflichtungsgeschäft mit einem inländischen Unternehmer abgeschlossen worden ist. Ausschlaggebend ist einzig und allein, dass der Liefergegenstand, in concreto die Zigaretten, in das Drittlandgebiet befördert oder versendet worden sind. Diese Voraussetzung ist im konkreten Fall aber jedenfalls erfüllt: Die Waren - die Zigaretten - wurden direkt vom Zollfreilager in Wien in das Drittland gebracht. Eine Lieferung innerhalb Österreichs ist nie erfolgt. Ordnungsgemäße Ausfuhrnachweise für alle in den vorläufigen Prüfungsfeststellungen angeführten Rechnungen liegen vor.*

*Auch Art. 15 der 6. Umsatzsteuerrichtlinie verlangt für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung lediglich, dass der Gegenstand der Lieferung in ein Drittland versandt oder befördert worden ist. Wie schon ausgeführt, liegen diese Voraussetzungen im Fall der von C-GmbH und von [der Bw.] ausgeführten Lieferungen jedenfalls vor.*

*Die Voraussetzungen für eine Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sind somit unzweifelhaft erfüllt. Die von der C-GmbH sowie die von der [Bw.] ausgeführten Lieferungen sind zu Recht umsatzsteuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 behandelt worden. Die im Zuge der vorläufigen Prüfungsfeststellungen ermittelte Umsatzsteuernachforderung besteht daher nicht. Die Finanzbehörde geht bei ihren vorläufigen Prüfungsfeststellungen offensichtlich von einem nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Sachverhalt aus.*

## *2. Grundsatz von Treu und Glauben:*

*Abgesehen von obigen Ausführungen weisen wir ergänzend auch darauf hin, dass im gegenständlichen Fall eine Nachforderung von Umsatzsteuerbeträgen in grobem Widerspruch zu dem im Abgabenrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben stehen würde: Ein Verstoß gegen diesen Grundsatz durch die Behörde setzt voraus, dass der Steuerpflichtige auf ein Verhalten der Behörde, das für ihn eindeutig und unzweifelhaft zum Ausdruck gekommen ist, vertraut hat und seine Dispositionen danach eingerichtet hat, und der Steuerpflichtige nun genau wegen dieser, im Vertrauen auf das Verhalten der Behörde getroffenen Dispositionen, einen abgabenrechtlichen Nachteil erleidet (vgl. ua. VwGH 25.5.1993, 92/15/0037).*

*Herr B, in seiner Funktion als Geschäftsführer der im Betreff bezeichneten Gesellschaften, hat vor Durchführung und Abwicklung der gegenständlichen Ausfuhrlieferungen nicht nur sachverständige Beratung über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der gegenständlichen Ausfuhrlieferungen bei fachlich kompetenten Beratern eingeholt, sondern hat die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung auch mit den zuständigen Behörden abgeklärt. Die von den zuständigen Behörden - auch schriftlich - bekannte Rechtsansicht zu gegenständlicher Frage lautete ebenfalls dahingehend, dass es sich bei den gegenständlichen Ausfuhrlieferungen um umsatzsteuerfreie Lieferungen handelt.*

*Es kann wohl nicht dem Grundsatz von Treu und Glauben entsprechen, dass Steuerpflichtige - die im Bestreben, ihren Abgabepflichten vollständig und ordnungsgemäß nachzukommen, nicht nur auf dem Gebiet des Steuerrechts kompetente Berater, sondern vielmehr auch die dafür zuständigen Behörden kontaktieren - mit erheblichen Abgabennachforderungen kontaktiert [wohl: konfrontiert] werden, weil sie letztendlich*

*in Befolgung der ausdrücklichen behördlichen Rechtsauskunft ihr Verhalten ausrichten und dementsprechend disponieren.*

*Auch im Hinblick auf rechtsstaatliche Prinzipien erscheint diese Vorgangsweise äußerst bedenklich: Abgesehen davon, dass nun Abgabennachforderungen entgegen der ausdrücklichen Rechtsauskunft der zuständigen Behörden festgesetzt werden, steht die von der Finanzbehörde vertretene Rechtsauffassung offenkundig im Widerspruch zum Wortlaut des § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.*

*Aus den dargestellten Ausführungen ergibt sich daher, dass die in Aussicht gestellten Umsatzsteuernachforderungen iHv insgesamt 39.930,00 € jeglicher Rechtsgrundlage entbehren. Die gegenständlichen Lieferungen wurden zu Recht als steuerfreie Ausfuhrlieferungen iSd § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 behandelt.*

*[...]"*

- Der Ausdruck eines E-Mails des L an M vom 24. April 2006 mit folgendem Wortlaut (S 34/2004 K-Akt):

*"Betreff: Antw.: private Anfrage*

*Guten Morgen!*

*Grundsätzlich sind nur Waren MWSt-pflichtig, die in AT in den Warenverkehr einfließen; dh. im gegenständlichen Fall **kann auch** [Hervorhebung im Original] ohne MWSt-Verrechnung das Handelsgeschäft abgeschlossen werden, allerdings muss der Käufer für FA-Prüfungen die Ausfuhrpapiere mit eventueller Austrittsbestätigung in der Buchhaltung aufbewahren.*

*Grüß [...]"*

d) In seiner Stellungnahme zur Berufung vom 9. Oktober 2006 führte der Betriebsprüfer zu "1. Inlandsumsätze von Zigaretten" (Tz 1 des Bp-Berichts) aus, es sei nicht richtig, dass die Behörde das Vorliegen der ordnungsgemäßen Ausfuhrnachweise nicht in Abrede gestellt habe; es sei lediglich nicht in Abrede gestellt worden, dass die gegenständlichen Zigarettenlieferungen das Drittland in irgendeiner Weise und durch irgendwelche Firmen erreicht hätten, da dies im Rahmen der zollamtlichen Überwachung festgestellt worden sei. Ordnungsgemäße Ausfuhrerklärungen seien von der Bw. nicht vorgelegt worden, da diese auch nicht bei ihr in den Buchhaltungsunterlagen aufscheinen könnten, sondern bei jenen Firmen, die die steuerfreie Ausfuhr tatsächlich durchgeführt hätten oder durch Speditionen durchführen hätten lassen.

Die eventuell vorliegenden Zollanmeldungen im T1-Verfahren (Versandverfahren) seien im umsatzsteuerrechtlichen Sinn keine ordnungsgemäßen Ausfuhrbestätigungen.

Zu den streitgegenständlichen Rechnungen führte der Betriebsprüfer folgendes aus:

**- Rechnung vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 7049, an die J-GmbH:**

Die Zigaretten (41.482 Stangen) seien durch die C-GmbH vom Hauptzollamt Wien angekauft worden. Mit Rechnung Nr. 9001 vom 1. April 2003 seien diese von der C-GmbH an die Bw. um 55.000,00 € mit folgendem Wortlaut weiterfakturiert worden:

*"Export Zollfreiware ab Hauptzollamt Wien  
wir haben heute geliefert  
41.482 Stangen Zigaretten  
unverzollt, unbesteuerter  
ab Zolllager Wien 2 HZA  
630 Kartons zum Preis von 55.000,00 €  
Sie haften für die ordnungsgemäße Ausfuhr in ein 3. Land"*

Mit Rechnung Nr. 7049 vom 1. April 2003 habe nunmehr die Bw. diese Zigaretten mit demselben Wortlaut wie oben (Preis ausgenommen) an die J-GmbH mit dem Endpreis von 77.250,00 € weiterfakturiert.

Aus den Buchhaltungsunterlagen sei lediglich ersichtlich, dass die C-GmbH im Anweisungsverfahren "T1" vom 1. April 2003 als Versender aufscheine. Eine umsatzsteuerrechtliche Ausfuhrbescheinigung liege weder für die Bw. noch für die C-GmbH vor.

**- Rechnung vom 14. Oktober 2003, Rechnungsnr. 7088, an die C-GmbH:**

Die Zigaretten (29.540 Stangen) seien am 14. Oktober 2003 durch die Bw. vom Hauptzollamt Wien um 20.675,58 € angekauft worden. In weiterer Folge seien diese Zigaretten mit Rechnung Nr. 7088 vom 14. Oktober 2003 von der Bw. mit dem Vermerk "Verkauf zollfrei Zigaretten ab Zollamt Wien zum Export in ein 3. Land EU" an die C-GmbH um 26.000,00 € weiterveräußert worden.

Die C-GmbH habe diese dann mit Rechnung Nr. 9006 vom 23. Oktober 2003 und dem Vermerk "29.500 Stangen Zigaretten Mischware ab Lager Zollamt Wien Schnirchgasse A-1030 Wien, nur zum Export bestimmt – T1 Garantie bei Abholung der Ware erforderlich" an die J-GmbH veräußert. Für diese Lieferung sei seitens der C-GmbH mit Gutschrift Nr. 9007 vom 23. Oktober 2003 der J-GmbH ein Betrag von 10.000,00 € gutgeschrieben worden.

Auch hier liege weder seitens der Bw. noch seitens der C-GmbH eine umsatzsteuerrechtliche Ausfuhrbescheinigung vor.

**- Rechnung vom 8. Jänner 2004, Rechnungsnr. 8004, an die J-GmbH:**

Die in dieser Rechnung angeführten Zigaretten (17.000 Stangen) hätten aus einem Ankauf beim Zollamt Wien von insgesamt 118.489 Stangen gestammt. Diese Gesamtmenge sei durch die Bw. mit Rechnung vom 9. Jänner 2004 um 93.000,00 € vom Hauptzollamt Wien angekauft worden. Mit Rechnung Nr. 8004 vom 8. Jänner 2004 (1 Tag vor Fakturierung durch das Zoll-

amt) seien von der Bw. die gegenständlichen 17.000 Stangen zum Preis von 40.800,00 € mit dem Vermerk "Zollfrei ab Lager Wien zum Export in ein EU Drittland bestimmt! (Auflage ZA Wien)" an die J-GmbH veräußert worden.

Eine Bestätigung über die von der Bw. durchgeführte Ausfuhr in ein Drittland liege nicht vor.

**- Rechnung vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, an die C-GmbH:**

Diese Rechnung betreffe 72.793 Stangen Zigaretten, die ebenfalls aus einer durch die Bw. mit Rechnung vom Hauptzollamt Wien vom 9. Jänner 2004 gekauften Gesamtmenge von 118.489 Stangen stammten.

Diese 72.793 Stangen Zigaretten seien mit Rechnung Nr. 8036 vom 29. April 2004 und dem Vermerk "Ex customs bonded Warehouse Vienna Container Nr. SCZU 1501518 + GSTU 9043502" von der Bw. an die C-GmbH weiterveräußert worden.

Die Bw. führe dazu aus, dass der Umsatz als steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 behandelt worden sei, da die Zigaretten für die Ausfuhr in das Drittland bestimmt gewesen seien. Weiters habe die Bw. die Versendung oder Beförderung nicht in das Drittland besorgt und es sei auch der Transport nicht auf Rechnung der Bw. erfolgt. Daher liege keine steuerfreie Ausfuhrlieferung, sondern vielmehr eine steuerpflichtige Inlandslieferung vor; die Bw. habe somit in Folge einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung einen steuerpflichtigen Umsatz irrtümlich als steuerfreien Umsatz behandelt und daher der Berufung eine korrigierte Rechnung sowie eine auf Basis dieser Rechnungskorrektur erstellte, berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2004 angeschlossen.

Dazu werde seitens des Finanzamts P ausgeführt, dass bei diesem Geschäft die einzig richtige umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, die auch vom ho. Finanzamt geteilt werde, herangezogen worden sei.

Die Bw. kaufe vom Hauptzollamt Wien zollanhängige unversteuerte Zigaretten und fakturiere diese an die C-GmbH mit dem Hinweis, dass sich diese in zwei Containern befänden und diese ab Zolllager abzuholen seien. Das Risiko der Verbringung ins Drittland sei somit der C-GmbH übertragen worden.

In weiterer Folge sei richtigerweise ein Versandschein "T1" eröffnet worden; darin scheine die Käuferin der Zigaretten, die C-GmbH, als Versender/Exporteur auf, welcher somit das Risiko der Verbringung der zollanhängigen Waren in ein Drittland, in diesem Fall Angola, übertragen worden sei.

Bemerkt werde, dass es sich hierbei um eine Zigarettenlieferung gehandelt habe, bei welcher auf Grund von umfangreichen Erhebungen durch die Zollbehörden der begründete Verdacht bestehe, dass diese Zigaretten das Drittland nicht erreicht hätten.

Zum Berufungspunkt "Treu und Glauben" führte der Betriebsprüfer ergänzend folgendes aus:

Das der Berufung beigelegte E-Mail des L vom 24. April 2006 (siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung) sei im Zuge der Schlussbesprechung am 4. Juli 2006 den Beamten des Finanzamtes P nicht vorgelegt worden. Es handle sich um ein E-Mail eines Zollbeamten des Zollamts Wien, L, an M, vermutlich Mitarbeiterin der Firma N. Zu den inhaltlichen Ausführungen im E-Mail (siehe dazu oben Punkt c)) sei festzuhalten, dass es richtig sei, dass der Käufer, der die Ausfuhr auf Grund der Rechnungsvermerke durchzuführen habe, über die Ausfuhrerklärungen verfügen müsse; dies sei aber in den gegenständlichen Fällen betreffend die angeführten Geschäftsvorgänge nicht die Bw., weshalb diese auch keine steuerfreie Ausfuhr tätigen könne.

Da schon im Zuge der Bp seitens der Bw. immer wieder auf eine Anfrage an das Finanzamt O vom 29. April 2002 verwiesen worden sei, jedoch die Anfrage einen völlig anderen Sachverhalt beinhalte und das E-Mail des L vom 24. April 2006 nur aus einer Antwort bestehe, sei L am 6. Oktober 2006 per E-Mail kontaktiert und ersucht worden, bekannt zu geben, um welche Frage es sich bei diesem E-Mail vom 24. April 2006 gehandelt habe.

Am 9. Oktober 2006 habe L folgende Antwort übermittelt:

*"Hab' das ursprüngliche Mail leider nicht mehr abgespeichert; soweit ich mich jedoch erinnern kann, ging es dabei um eine Sendung, wo das Bestimmungsland nicht Österreich ist; zB Fakturierung an Fa. in AT Lieferung der Ware erfolgt in die CH und wird von österreichischen Fa. lediglich weiterfakturiert (analog zu den Bestimmungen der innergemeinschaftlichen Lieferungen, wo in AT Ware in den freien Verkehr überführt wird, da jedoch das Bestimmungsland zB Ungarn liegt, erfolgt keine Erhebung der EUST); außerdem habe ich damals schon darauf hingewiesen, dass die Leistung der EUST/USSt je nach Rechtsgeschäft unterschiedlich sein kann und daher auch im ggstdl. Mail mit der Bezeichnung "kann auch ohne MWSt-Verrechnung" beschrieben habe."*

Aus dieser Rückantwort könne man schließen, dass seitens der Bw. abermals nicht der richtige Sachverhalt vorgebracht worden sei, um eine einwandfreie rechtliche Beurteilung abgeben zu können.

e) In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 12. Jänner 2007 führte die steuerliche Vertreterin der Bw. folgendes aus:

*"[...]"*

**1. Inlandsumsätze von Zigaretten (Tz 1 des Berichts vom 5. Juli 2006):**

*Die Betriebsprüfung wiederholt in ihrer Stellungnahme ihre [...] - unrichtige - Rechtsansicht, dass eine steuerfreie Ausfuhrlieferung iSd § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nur dann vorliege, wenn der liefernde Unternehmer den Gegenstand in das Drittlandgebiet befördert oder versendet, wobei zwischen Lieferung und Ausfuhr ein enger zeitlicher Zusammenhang gegeben sein müsse, und weiters, dass das der Lieferung zu Grunde liegende Verpflichtungsgeschäft mit einem inländischen Unternehmer abgeschlossen werden müsse.*

*Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass das die Steuerfreiheit angeblich voraussetzende Erfordernis eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Lieferung und Ausfuhr von der Betriebsprüfung erstmals in ihrer Stellungnahme vom 9. Oktober 2006 thematisiert und verlangt wird. Den umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen betreffend Ausfuhrlieferungen in Drittländer ist dieses Erfordernis nicht zu entnehmen.*

*Die Betriebsprüfung zitiert in ihrer Stellungnahme zwar ausdrücklich die von der Bw. vertretene Rechtsansicht, verwirft diese aber als unrichtig, ohne auf die von der Bw. dargelegten rechtlichen Grundlagen einzugehen. Sowohl in unserer Stellungnahme vom 22. Mai 2006 als auch in unserer Berufung vom 22. September 2006 haben wir sowohl auf den Inhalt des im gegenständlichen Fall maßgebenden § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 als auch auf die im gegenständlichen Fall anzuwendenden Regelungen der 6. Umsatzsteuerrichtlinie verwiesen:*

*Eine echt umsatzsteuerbefreite Ausfuhrlieferung liegt demnach auch dann vor, wenn das der Lieferung zu Grunde liegende Verpflichtungsgeschäft mit einem inländischen Unternehmer abgeschlossen worden ist. Ausschlaggebend ist einzig und allein, dass der Liefergegenstand, in concreto die Zigaretten, in das Drittlandgebiet befördert oder versendet worden sind. Diese Voraussetzung ist im konkreten Fall aber jedenfalls erfüllt: Die Waren [...] wurden direkt vom Zollfreilager in Wien in das Drittland gebracht. Eine Lieferung innerhalb Österreichs ist nie erfolgt.*

*Im Anwendungsbereich des [hier] maßgebenden § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist für die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vollkommen unerheblich, ob das Verpflichtungsgeschäft mit einem inländischen oder ausländischen Abnehmer abgeschlossen worden ist. Maßgeblich ist allein die Beförderung oder Versendung in das Drittland. Auch aus der Abgrenzung zu § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994, der für die Steuerfreiheit ein mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossenes Verpflichtungsgeschäft fordert, geht eindeutig hervor, dass für die Steuerbefreiung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ein Verpflichtungsgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer gerade nicht erforderlich ist. Ein ausländischer Abnehmer ist nicht Voraussetzung für die Verwirklichung des Tatbestands der Ausfuhr iSd § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.*

*Auch Art. 15 der 6. Umsatzsteuerrichtlinie verlangt für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung lediglich, dass der Gegenstand der Lieferung in ein Drittland versandt oder befördert worden ist, wobei [...] nicht einmal erforderlich ist, dass der liefernde Unternehmer die Versendung oder Beförderung selbst veranlasst. Ausreichend ist vielmehr, dass die Versendung oder Beförderung auf Rechnung des Verkäufers erfolgt.*

*Die Ausführungen der Bw. in der Berufung [...] beruhen daher keinesfalls auf rechtlich unbegründeten Ansichten [...], sondern auf den auch für die Finanzbehörden bindenden § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und Art. 15 der 6. Umsatzsteuerrichtlinie.*

*Dass sich die Betriebsprüfung trotz mehrfacher Verweise auf die 6. Umsatzsteuerrichtlinie [...] mit diesen bindenden Rechtsgrundlagen nicht auseinandergesetzt hat, kommt wohl offensichtlich schon darin zum Ausdruck, dass [sie] sich nie mit der Frage beschäftigt hat, wer die Ausfuhren der Zigaretten in das Drittland besorgt oder beauftragt hat bzw. auf wessen Rechnung diese Ausfuhren erfolgt sind. In der*

*Stellungnahme zur Berufung [...] führt die Betriebsprüfung ja sogar aus: "Die ordnungsgemäßen Ausfuhrerklärungen sind von der [Bw.] nicht vorgelegt worden, da diese auch nicht bei [ihr] in den Buchhaltungsunterlagen aufscheinen können, sondern bei den Firmen, die die steuerfreie Ausfuhr tatsächlich durchgeführt haben oder durch Speditionen durchführen haben lassen."*

*Die Betriebsprüfung ist daher - einzig und allein mit dem unrichtigen Hinweis darauf, dass durch die Beteiligung zweier inländischer Unternehmen am Verpflichtungsgeschäft per se keine Ausfuhrlieferung vorliegen könne – zu keinem Zeitpunkt der Frage nachgegangen, wer die Ausfuhr durchgeführt oder deren Durchführung besorgt hat. Die Vorlage von Ausfuhrbescheinigungen wurde von der Betriebsprüfung nie verlangt. Durch das Unterlassen solcher Erhebungen ist der Betriebsprüfung aber eine Beurteilung, ob eine umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung [...] vorliegt, gar nicht möglich. Das Unterlassen dieser Erhebungen stellt somit auch einen erheblichen Verfahrensmangel dar, ua. im Sinne einer Verletzung des im Abgabeverfahren maßgebenden Grundsatzes der Erforschung der materiellen Wahrheit.*

*Seitens der Bw. wurde immer wieder (so zB auch in der Besprechung vom 23. Mai 2006) vorgebracht, dass Ausfuhrbescheinigungen vorliegen. Diese Vorbringen wurden seitens der Betriebsprüfung mit den Argumenten als unerheblich abgetan, dass einerseits außer Zweifel stehe, dass die Waren in Drittländer gelangt seien, und dass andererseits eine umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung bei Verpflichtungsgeschäften zwischen inländischen Unternehmern per se nicht möglich sei.*

## **2. Rechnung vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 7049, an die J-GmbH:**

*Die Betriebsprüfung führt zur Begründung ihrer Ansicht, dass keine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliege, neben dem Fehlen eines Verpflichtungsgeschäfts mit einem ausländischen Abnehmer an, dass die vom UStG 1994 geforderten ordnungsgemäßen Ausfuhrnachweise nicht vorliegen würden.*

*Die Betriebsprüfung führt in ihrer Stellungnahme [...] aus, dass die C-GmbH lediglich im Anweisungsverfahren "T1" als Versender aufscheint, dies aber nicht für eine umsatzsteuerrechtliche Ausfuhrbescheinigung ausreiche. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege daher weder für die [Bw.] noch für die C-GmbH eine ordnungsgemäße Ausfuhrbescheinigung vor, weshalb die Betriebsprüfung hinsichtlich der mit oben bezeichneter Rechnung abgerechneten Lieferung – unrichtigerweise – von einer steuerpflichtigen Inlandslieferung ausgeht, obwohl sie zu keinem Zeitpunkt außer Zweifel gestellt hat, dass die Waren tatsächlich direkt vom Zolllager in das Drittland gelangt sind. Auch in der [...] Stellungnahme zur Berufung wiederholt die Betriebsprüfung, dass sie nicht in Abrede gestellt hat, dass die gegenständlichen Zigarettenlieferungen das Drittland erreicht haben.*

*Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die der Behörde vorliegenden "T1"-Dokumente jeweils die Bestätigung der ÖBB über die Übernahme der Ware zur Durchführung der Ausfuhr aufweisen. Schon diese Bestätigung muss aber wohl inhaltlich wie ein Ausfuhrnachweis gewertet werden. Die Aufzählung möglicher Versendungsbelege, durch welche der Nachweis der Versendung in das Drittland erbracht werden kann, im § 7 Abs. 5 UStG 1994 ist offensichtlich nicht taxativ ("... und dergleichen ..."), sondern bloß demonstrativ, sodass wohl auch die angeführten Bestätigungen durch die ÖBB einen tauglichen Versendungsbeleg darstellen.*

*Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass der Betriebsprüfung der Versandschein "T1" offensichtlich als alleiniger Ausfuhrnachweis genügt, wenn es darum geht, ihre Auffassung zu stützen. Im Fall der Rechnung vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, an die C-GmbH stellt die Behörde für das Vorliegen der Voraussetzungen für eine*

*Ausfuhrlieferung offensichtlich darauf ab, wer das Risiko der Verbringung in das Drittland zu tragen hat und führt aus, dass mit der Eröffnung eines Versandscheins "T1" und mit der Bezeichnung der C-GmbH als Versender dieser das Risiko der Verbringung der Waren in das Drittland übertragen worden ist (S 6 Abs. 2 Stellungnahme der Betriebsprüfung [...]).*

*Wie bereits mehrfach ausgeführt, setzt eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht voraus, dass das Verpflichtungsgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen wird. Auch ein zwischen inländischen Unternehmen abgeschlossenes Verpflichtungsgeschäft erfüllt die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, wenn der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandgebiet befördert oder versendet wird.*

*Auch Art. 15 der 6. Umsatzsteuerrichtlinie verlangt [...] für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung lediglich, dass der Gegenstand der Lieferung in ein Drittland versandt oder befördert wird. Dass dies der Fall ist - die Zigaretten sind in das Drittland gelangt - wurde von der Betriebsprüfung nie in Abrede gestellt.*

*Die Steuerfreiheit allein aus dem Grund des Fehlens rein formeller Erfordernisse zu versagen, widerspricht außerdem dem Verhältnismäßigkeitsgebot und verstößt somit gegen den Gleichheitssatz. In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis VfGH 12.12.2003, B 916/02, zu verweisen.*

*Dieses Erkenntnis ist zum UStG 1972 ergangen, doch haben die darin vom VfGH getroffenen Aussagen genauso Geltung im Anwendungsbereich des UStG 1994, da die den Gegenstand des Erkenntnisses bildenden umsatzsteuerrechtlichen Regelungen inhaltlich keine Änderungen erfahren haben, die zu einer Nichtanwendbarkeit des bezeichneten Erkenntnisses auf den gegenständlichen Fall führen würden.*

*Auch der UFS führt in seiner Entscheidung UFS 31.1.2005, RV/0347-G/04, aus: "Im Anwendungsbereich des UStG 1994 ist dem Gesetz in verfassungskonformer Interpretation wohl jener Sinn beizulegen, wie ihn der VfGH (VfGH 12.12.2003, B 916/02) deutlich zum Ausdruck gebracht hat."*

*Der UFS führt in seiner zitierten Entscheidung weiters aus, dass die Sichtweise des VfGH auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht geboten ist und verweist ua. auf das Erkenntnis EuGH 19.9.2000, Rs C-454/98. Der UFS führt darauf Bezug nehmend aus, dass es "wegen Verletzung des Grundprinzips der Neutralität der Mehrwertsteuer rechtswidrig wäre, die Steuerfreiheit der Lieferungen trotz umfassender Mitwirkung des Beschwerdeführers nur deshalb zu versagen, weil der Buchnachweis vorerst nicht erbracht wurde, im Übrigen jedoch keine Zweifel an den materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes aufgetreten bzw. vom Finanzamt geltend gemacht worden sind."*

*Anlassfall für die zitierte Entscheidung des UFS waren zwar innergemeinschaftliche Lieferungen, deren Steuerfreiheit mangels Vorliegens sämtlicher formeller Voraussetzungen von der Behörde verneint wurde. Zentrale Frage war aber [...], ob bei unzweifelhaftem Vorliegen aller materiellen Voraussetzungen die Steuerfreiheit nur deswegen versagt werden kann, weil formelle Voraussetzungen nicht zur Gänze erfüllt sind. Diese Fragestellungen müssen aber - auf Basis des in beiden Fällen gesetzlich geforderten Buchnachweises - sowohl bei innergemeinschaftlichen Lieferungen als auch bei Ausfuhrlieferungen in Drittstaaten ident behandelt und gelöst werden.*

*Bei den berufungsgegenständlichen Zigarettenlieferungen steht außer Zweifel, dass die Waren in das Drittland gelangt sind und hat das die Betriebsprüfung auch nie in Abrede gestellt. Die Voraussetzungen für steuerfreie Ausfuhrlieferungen liegen daher selbst*

dann vor, wenn die Betriebsprüfung die Bestätigung der ÖBB unrichtigerweise nicht als Ausfuhrnachweis anerkennt.

Der VfGH führt im bezeichneten Erkenntnis B 916/02 aus: "Es sei überzogen, eine Verletzung des Buchnachweises - somit letztlich eine reine Formvorschrift - mit dem Verlust der Steuerbefreiung zu bestrafen." Im zitierten Erkenntnis ist die [...] Behörde davon ausgegangen, dass der Gegenstand der Lieferung tatsächlich in das Ausland befördert oder versendet worden ist, hat aber die Steuerfreiheit deshalb versagt, "... weil für die genannten Tatsachen der Buchnachweis fehle und vom Beschwerdeführer auch nicht erbracht werden könne ...".

Der VfGH führte dazu aus, dass die belangte Behörde damit "der Bestimmung des § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1972 - der exakt § 7 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 entspricht - den Sinn beilegt, dass ungeachtet des im vorliegenden Fall völlig zweifelsfreien Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes die Steuerbefreiung allein deshalb nicht zu gewähren sei, weil der darüber hinausgehende - hier also bloß formelle - Buchnachweis fehlt. Eine solche Auslegung ist überschießend und verstößt gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot".

Auch bei den verfahrensgegenständlichen Zigarettenlieferungen steht außer Zweifel, dass die Waren tatsächlich in das Drittland gelangt sind. Auch die Betriebsprüfung hat wiederholt ausgeführt, dass sie nicht in Abrede stellt, dass die [...] Zigarettenlieferungen das Drittland erreicht haben. Dem zitierten Erkenntnis VfGH 12.12.2003, B 916/02, folgend widerspricht daher auch im gegenständlichen Fall die Versagung der Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen aus bloß formellen Gründen dem Verhältnismäßigkeitsgebot und damit dem Gleichheitssatz.

Aus den angeführten Gründen handelt es sich daher bei jener der gegenständlichen Lieferung durch die Bw. vorangehenden Lieferung durch die C-GmbH, entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung, um eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. Da die bewegte steuerfreie Ausfuhrlieferung im konkreten Fall der C-GmbH zuzurechnen ist, liegt der Ort jeder weiteren Lieferung in der Reihe jeweils am Ort des Abnehmers im Drittland. Die Lieferung der Bw. an die J-GmbH wurde daher am Ort des Abnehmers im Drittland ausgeführt und ist in Österreich nicht steuerbar.

Die Rechnung vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 7049, wurde daher, wie schon in unserer Berufung [...] ausgeführt, zu Recht ohne Ausweis von Umsatzsteuer ausgestellt.

### **3. Rechnung vom 14. Oktober 2003, Rechnungsnr. 7088, an die C-GmbH:**

Diesbezüglich kann auch auf die Ausführungen unter Punkt 2. verwiesen werden.

Die Betriebsprüfung hat zu keinem Zeitpunkt in Abrede gestellt, dass die gegenständlichen Zigaretten (29.540 Stangen) in das Drittland gelangt sind. Wie bereits ausgeführt, setzt eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht einen ausländischen Vertragspartner des zu Grunde liegenden Verpflichtungsgeschäfts voraus. Voraussetzung ist lediglich, dass die Ware in das Drittland befördert oder versendet wird. Diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall unzweifelhaft erfüllt, weshalb zu Recht von einer steuerfreien Ausfuhrlieferung ausgegangen worden ist.

Wie bei einem Reihengeschäft wurden zwar über die Zigaretten mehrere Verpflichtungsgeschäfte abgeschlossen, die tatsächliche Lieferung der Waren erfolgte aber unmittelbar vom ersten Lieferer - der Bw. - an den letzten Abnehmer - den jeweiligen Unternehmer im Drittstaat. Die als steuerfreie Ausfuhrlieferung zu qualifizierende bewegte Lieferung ist daher [...] der Bw. zuzurechnen.

*Die Festsetzung von Umsatzsteuer trotz unzweifelhaften Vorliegens der materiellen Voraussetzung einer steuerfreien Ausfuhrlieferung in ein Drittland widerspricht, wie unter Punkt 2. dargestellt, dem Verhältnismäßigkeitsgebot und verstößt somit gegen den Gleichheitssatz.*

*Zu der Bemerkung des Betriebsprüfers auf S 4 der Stellungnahme [...] "EU ist kein Drittland" ist auszuführen, dass der vom Betriebsprüfer angesprochene Vermerk auf der gegenständlichen Rechnung mit der Nummer 7088 "... 3. Land EU ..." so zu verstehen ist, dass es sich um die Ausfuhr in ein Drittland zur EU handelt. Unserer Klientin ist natürlich sehr wohl bewusst, dass es sich bei der EU nicht um ein Drittland handelt.*

#### **4. Rechnung vom 8. Jänner 2004, Rechnungsnr. 8004, an die J-GmbH:**

*Auch hinsichtlich der dieser Rechnung zu Grunde liegenden Lieferung der Bw. an die J-GmbH kann auf die bereits getroffenen Ausführungen unter Punkt 2. und Punkt 3. verwiesen werden.*

*Die Zigaretten wurden unzweifelhaft auf Kosten der Bw. direkt in das Drittland versendet und wurde dies von der Betriebsprüfung auch nie in Abrede gestellt. Die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sowie gemäß Art. 15 der 6. Umsatzsteuerrichtlinie liegen daher vor. Dass der Beförderung in das Drittland eine Reihe von Verpflichtungsgeschäften zwischen mehreren Unternehmern, darunter auch Unternehmer mit Sitz im Inland wie zB die in Wien ansässige J-GmbH vorangeht, ist [...] für die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht schädlich.*

*Die Steuerfreiheit nur deshalb zu versagen, da nach Ansicht der Betriebsprüfung formelle Voraussetzungen nicht erfüllt seien, widerspricht, wie schon ausgeführt, dem verfassungsmäßig verankerten Gleichheitssatz (VfGH 12.12.2003, B 916/02; Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 7 Tz 74).*

*Abgesehen davon weist auch das dieser Lieferung zuzurechnende Dokument "T1" die Bestätigung der ÖBB über die Übernahme und Ausfuhr der Waren aus, die wohl als Ausfuhrnachweis angesehen werden muss.*

#### **5. Rechnung vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, an die C-GmbH:**

*Zu der bezeichneten Rechnung führt die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme [...] aus: "Bei diesem Geschäft wurde die einzig richtige umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, welche auch das ho. Finanzamt teilt, herangezogen."*

*Folgt man den Ausführungen der Betriebsprüfung [...], kommt sie offensichtlich schon allein aus dem Grund zu dem Ergebnis der Umsatzsteuerpflicht der berufungsgegenständlichen Zigarettenlieferungen, da die diesen Lieferungen zu Grunde liegenden Verpflichtungsgeschäfte mit im Inland ansässigen Unternehmern abgeschlossen worden sind. Offensichtlich geht sie auch bei ihren zitierten Ausführungen zur Rechnungsnr. 8036 davon aus, dass die Rechnungskorrektur deshalb erfolgt wäre, da die Rechnung an die inländische C-GmbH gelegt worden ist.*

*Diese Ansicht [...] ist unrichtig. Die Betriebsprüfung übersieht dabei offensichtlich, dass die Rechnungskorrektur ausschließlich deshalb erfolgt ist, da die Bw. bei gegenständlicher Lieferung weder die Versendung besorgt hat, noch ist der Transport auf Rechnung der Bw. erfolgt. Nur aus diesen genannten Gründen liegt daher keine steuerfreie Ausfuhrlieferung vor. Ein ausländischer Abnehmer ist, wie bereits mehrfach ausgeführt, nicht Voraussetzung für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.*

*Zu der Bemerkung der Betriebsprüfung (auf S 6 Abs. 2 ihrer Stellungnahme zur Berufung), dass hinsichtlich der gegenständlichen Zigarettenlieferung der begründete Verdacht bestehe, die Zigaretten hätten das Drittland nicht erreicht, ist festzuhalten, dass diese Verdächtigungen haltlos sind und wir im entsprechenden Verfahren nachgewiesen haben, dass die Behörden - insbesondere auch die Betriebsprüfung - nur in Folge massiver Verfahrensfehler und in Folge Verletzung verfassungsrechtlich verankerter Grundsätze (Grundsatz der Wahrung des Parteienghört, Grundsatz der Erforschung der materiellen Wahrheit, Grundsatz der freien Beweiswürdigung, unzulässige vorgegreifende Beweiswürdigung) zu dieser Annahme gelangen. Die von der Betriebsprüfung als "umfangreich" beschriebenen Erhebungen durch die Behörden waren tatsächlich alles andere als umfangreich und detailliert. So wurden beispielsweise von der Bw. beantragte Beweismittel entgegen § 183 BAO nicht aufgenommen. Die tatsächliche Vorgehensweise der Behörden im angesprochenen Verfahren war und ist im Hinblick auf rechtsstaatliche Prinzipien äußerst bedenklich.*

## **6. Grundsatz von Treu und Glauben:**

*Betreffend der in der Berufung [...] geltend gemachten Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben wiederholt die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme [...] im Wesentlichen lediglich ihre Ausführungen im Bericht vom 5. Juli 2006. Um weitere Wiederholungen zu vermeiden, dürfen wir dazu auf unsere Ausführungen in der Berufung [...] sowie in unserer Stellungnahme vom 22. Mai 2006 verweisen, die wir diesem Schreiben auch als Beilage 1 anschließen.*

*Zu den von der Betriebsprüfung angeführten Vermerken bzw. E-Mails ist ergänzend folgendes anzumerken:*

*Weder bezüglich des von der Betriebsprüfung angesprochenen Vermerks auf dem Schriftverkehr mit der Firma E noch bezüglich des E-Mails von Herrn L ist der Betriebsprüfung, wie sie ja selbst ausführt, der genaue Inhalt der jeweiligen Anfrage bekannt.*

*Bei dem Vermerk auf dem Schriftverkehr der Firma E "Keine steuerfreie Lieferung" geht die Betriebsprüfung aber offensichtlich - wider tatsächlichen Wissens - davon aus, dass Gegenstand der Anfrage eine Ausfuhrlieferung in ein Drittland gewesen wäre. Erhebungen zum tatsächlichen Inhalt der Anfrage - wie das beim E-Mail von Herrn L seitens der Betriebsprüfung erfolgt ist - wurden bei diesem Vermerk auf dem Schriftverkehr der Firma E nicht vorgenommen.*

*Auf der Grundlage des § 183 BAO, der die Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhalts durch die Behörde zum Inhalt hat, wäre die Betriebsprüfung wohl verpflichtet gewesen, auch Erhebungen zum tatsächlichen Inhalt der Anfrage durchzuführen.*

*Tatsache ist, dass Herr B betreffend mehrerer verschiedener Geschäftsbeziehungen zur Firma E mehrfach Anfragen an Finanz- und Zollbehörden gerichtet hat und diese Anfragen jeweils unterschiedliche Sachverhalte zum Inhalt hatten.*

*Betreffend des E-Mails von Herrn L vom 24. April 2006 beanstandet die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme, dass dieses E-Mail im Zuge der Schlussbesprechung nicht vorgelegt worden ist. Dazu ist auszuführen, dass unsere Klientin gegenüber der Betriebsprüfung mehrmals dargelegt hat, dass diverse Unterlagen in Folge einer Beschlagnahme nicht zur Verfügung gestanden sind und unsere Klientin jedenfalls noch Zeit benötigt hätte, um Unterlagen und Nachweise zur Untermauerung des Vorbringens unserer Klientin zu beschaffen. Unabhängig davon hat die Betriebsprüfung Ersuchen unserer Klientin um Einräumung weiterer Fristen zur Beischaffung von Beweisen mehrfach mit der Begründung abgelehnt, dass weitere Beweise sowieso nichts zur*

*Entlastung unserer Klientin beitragen könnten. Dieses Nichtzulassen der Aufnahme weiterer Beweise ist, wie auch bereits in unserer Berufung [...] ausgeführt, aus verfassungs- und verfahrensrechtlicher Sicht äußerst bedenklich und muss wohl als unzulässige vorgreifende Beweiswürdigung qualifiziert werden.*

*Die das E-Mail von Herrn L begründende Anfrage wurde von Frau M, nach Rücksprache mit Herrn B, formuliert und gestellt. Die Anfrage lautete [...], ob Umsatzsteuer verrechnet werden muss, wenn ein Österreicher zollanhängige Waren (Zolllager) an einen Österreicher mit der Auflage verkauft, diese zollanhängigen Waren ins Ausland zu verbringen. Die Betriebsprüfung hat in Kenntnis der Person der Anfragenden - M - ausschließlich Herrn L zum genauen Inhalt der Anfrage befragt. Frau M wurde nicht zum Inhalt ihrer Anfrage einvernommen.*

*Auch die von der Betriebsprüfung getroffenen Schlussfolgerungen stützen sich ausschließlich auf die Aussage von Herrn L, der in seiner Aussage aber ausdrücklich darauf hinweist, dass er sich nicht mehr genau an den Inhalt der Anfrage erinnern kann. Herr L führt, laut Betriebsprüfung, zwar aus, dass es sich glaublich um eine Sendung, "wo das Bestimmungsland nicht Österreich ist", gehandelt hat [...], er verweist in der Folge allerdings auf Fälle, bei denen Waren aus dem Drittland in Österreich in den freien Verkehr überführt werden, das Bestimmungsland aber ein anderes Drittland ist und demzufolge keine Einfuhrumsatzsteuer erhoben wird. Bei dem von Frau M angefragten Sachverhalt hat es sich aber keinesfalls um eine Frage einer Einfuhr gehandelt! Wie die Betriebsprüfung aus dieser Stellungnahme von Herrn L vom 9. Oktober 2006 zu dem Schluss kommt, die ursprüngliche Anfrage hatte einen unrichtigen Sachverhalt zum Inhalt, ist nicht nachzuvollziehen. Warum sollte, wenn es ausschließlich um die Frage der Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung geht, ein Sachverhalt, der eine Einfuhr zum Gegenstand hat, nachgefragt werden. Abgesehen davon erscheint es äußerst bedenklich, wenn die Behörde ihren Schlussfolgerungen ausschließlich Aussagen von Zeugen zu Grunde legt, die sich nach eigenen Angaben nicht mehr genau an den nachgefragten Sachverhalt erinnern können und Zeugen, die den Inhalt der Anfrage noch rememberlich haben, nicht befragt werden!*

*Die Antwort von Herrn L "... kann auch ohne MWSt-Verrechnung ..." erfolgen, ist nicht auf irgendwelche Unklarheiten im Zusammenhang mit der Anfragestellung zurück zu führen, sondern darauf, dass eine Verrechnung ohne Umsatzsteuer bei Ausfuhrlieferungen natürlich nur dann erfolgen kann, wenn die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliegen.*

*Die Behörde hat bei ihrer Beweiswürdigung Ermessen zu üben, und zwar in dem Sinn, dass die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens und schlüssig im Sinn der Denkgesetze zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht. Dieser Anordnung ist die [...] Behörde keinesfalls gefolgt: Weder wurde der Sachverhalt der Anfrage umfassend und ausreichend erhoben, noch lassen sich aus den Feststellungen der Behörde die getroffenen Schlussfolgerungen ableiten. Die Betriebsprüfung hat offensichtlich in einer unzulässigen vorgreifenden Beweiswürdigung eine Aussage von Frau M im Vorhinein als nicht glaubwürdig abgetan und eine Einvernahme abgelehnt. Unter diesen Umständen kann man sich nicht des Eindrucks erwehren, dass die Beweiswürdigung der Betriebsprüfung nicht mit dem gebotenen Ermessen, sondern nahezu willkürlich, erfolgt ist.*

*Abschließend möchten wir darauf hinweisen, dass uns mit Schreiben vom 5. Dezember 2006 [...] zwar die Stellungnahme der Betriebsprüfung zu unserer Berufung vom 22. September 2006 übermittelt worden ist, die Beilagen, auf welche die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme Bezug nimmt, wurden aber nicht mitübermittelt. Wir ersuchen daher um Übermittlung dieser Beilagen und behalten uns eine weitere Gegenäußerung nach Erhalt dieser Beilagen vor.*

*Aus den angeführten Gründen beantragen wir neuerlich die Abänderung der mit unserer Berufung vom 22. September 2006 angefochtenen Bescheide, aus denen sich eine Nachforderung von gesamt 33.050,59 € ergibt, im Sinne der obigen Ausführungen sowie der Ausführungen in unserer bezeichneten Berufung vom 22. September 2006.*

[...]”

f) Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 22. Jänner 2007 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

g) Am 30. März 2012 erging ein Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates an die Bw., mit dem diese aufgefordert wurde, hinsichtlich folgender berufungsgegenständlicher Rechnungen

- vom 14. Oktober 2003, Rechnungsnr. 7088, an die C-GmbH,
- vom 8. Jänner 2004, Rechnungsnr. 8004, an die J-GmbH,
- vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, an die C-GmbH,

die Bezug habenden Ausfuhrbescheinigungen bzw. Ausfuhrnachweise und Dokumente, aus denen hervorgeht, wer die Beförderung oder Versendung in das Drittland veranlasst bzw. durchgeführt hat sowie wer die Kosten dieser Beförderung oder Versendung in das Drittland getragen hat, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Vorhaltes im Original vorzulegen. Mit diesem Schreiben wurden der Bw. auch die Beilagen zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung vom 9. Oktober 2006 übermittelt (die steuerliche Vertreterin der Bw. hatte in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme ausgeführt, diese Beilagen nicht erhalten zu haben).

h) Nach erfolgter Fristverlängerung ging am 25. Mai 2012 die diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung (datiert mit 16. Mai 2012), verfasst vom nunmehrigen Geschäftsführer der Bw., Q, beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

In diesem Schreiben (S 85 ff UFS-Akt) führte Q aus, die Bw. sei von ihm im Jahr 2008 übernommen worden. Die angefragten Unterlagen stammten aus den Jahren 2003 bzw. 2004 und seien aus mehreren Gründen nicht vollständig auffindbar: Ein Teil der Unterlagen sei beschlagnahmt worden und ein Teil der Unterlagen sei auf Grund des langen Zeitraumes nicht mehr archiviert.

B, der vorherige Miteigentümer der Bw., habe ihn bei der Beschaffung von Unterlagen unterstützt; ein Teil der angefragten Unterlagen habe in Kopie gefunden werden können. Q habe alle vorhandenen Unterlagen, soweit noch auffindbar (bei allen beteiligten Firmen), durchgearbeitet. Die Originale der T1-Papiere seien nicht mehr vorhanden; er gehe allerdings davon aus, dass diese eventuell beim Zollamt bzw. unter Umständen eventuell zum Teil bei

der K-GmbH auffindbar sein könnten. Sollte dies noch notwendig sein, könne er gerne dort eine diesbezügliche Anfrage stellen.

Hinsichtlich der im Vorhalt angeführten Rechnungen stelle sich die Aktenlage auf Grund der vorgefundenen Papiere wie folgt dar:

- Rechnung vom 14. Oktober 2003, Rechnungsnr. 7088:

Die Bw. habe an die C-GmbH fakturiert; selbige Ware sei anschließend durch die C-GmbH an die J-GmbH verkauft und von dieser via Thessaloniki (Zollfreilager) in das EU-Ausland (USA) exportiert worden.

Die Ware sei also vom Hauptzollamt Wien über das Zollfreilager Nordwestbahnhof an das Zollfreilager Thessaloniki und von dort in die USA gegangen. Die Abwicklung sei über die K-GmbH erfolgt. Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang die Kopie eines T1-Formulars, das die Ausfuhr in das Zollfreilager Thessaloniki (von dort Transport in die USA) belegen soll (S 89 UFS-Akt).

- Rechnung vom 8. Jänner 2004, Rechnungsnr. 8004:

Die Bw. habe an die J-GmbH verkauft. Der Transport sei durch die J-GmbH an die K-GmbH übergeben und über die ÖBB – via Nordwestbahnhof - nach Sofia (seinerzeit EU-Ausland) exportiert worden.

Die Ware sei also vom Hauptzollamt Wien über das Zollfreilager Nordwestbahnhof an das Zollfreilager Sofia (Bulgarien) gegangen. Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang die Kopie eines T1-Formulars, das die Übergabe an die K-GmbH und die Ausfuhr nach Bulgarien belegen soll (S 91 UFS-Akt).

- Rechnung vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036:

Die Bw. habe an die C-GmbH fakturiert. Letztere habe an die Firma R (Luanda) verkauft. Die Ware sei aber bereits im Hauptzollamt (aus einer Rückstellung nicht verkaufter Ware) gelegen; sie sei direkt durch die Firma R vom Hauptzollamt (Firma S) abgeholt worden (am 1. Juni 2004). Das Erledigungsdokument des Hauptzollamtes (T1-Formular, drei Blatt) liege in Kopie bei (dieses befindet sich auf S 93 ff UFS-Akt).

Dieser Export sei dann Teil der Untersuchungen durch die Staatsanwaltschaft gewesen, wobei hier ein Großteil der Originalunterlagen beschlagnahmt worden sei.

Ergänzend werde darüber informiert, dass Q in der Vorwoche von B sowohl der diesbezügliche Freispruch des Landesgerichtes O als auch das Urteil (der Beschluss) des OGH,

mit dem in dieser Causa die Nichtigkeitsbeschwerde der Finanzbehörde gegen das Urteil des Landesgerichtes O abgewiesen und B Recht gegeben worden sei, übermittelt worden seien.

i) In der am 6. Juni 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Zunächst trug der Referent den Sachverhalt vor und die Parteien wiederholten ihre bisherigen Vorbringen.

Anschließend zog der Vertreter der Bw., Q, die Formulierung in der nicht von ihm verfassten Berufung, die Vorgangsweise des Finanzamtes sei "bedenklich", zurück.

Zum Thema Treu und Glauben sei nach Auffassung des Vertreters der Bw. darauf zu verweisen, dass sich der frühere Geschäftsführer mehrfach bei Experten erkundigt habe.

Auch wenn die Bw. Umsatzsteuer ausgewiesen hätte, hätte sich der inländische Abnehmer Vorsteuer abziehen können. Letztlich wäre auch hier steuerlich Null herausgekommen.

Der Betriebsprüfer hielt entgegen, dass der frühere Geschäftsführer nur wenige Unterlagen betreffend die Auskünfte vorgelegt habe. Hinsichtlich der Auskunft des L sei darauf zu verweisen, dass die Anfrage nicht vorgelegt worden sei.

Im Übrigen lägen nach Meinung des Betriebsprüfers auch keine Ausfuhrnachweise vor. Hinsichtlich des letzten Transportes, bei dem die Rechnung berichtigt worden sei, seien gefälschte Stempel auf den Ausfuhrpapieren vorhanden.

Abschließend ersuchte der Vertreter der Bw., der Berufung Folge zu geben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen die Ausfuhrlieferungen (§ 7 leg. cit.) und die Lohnveredlungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8 leg. cit.) steuerfrei.

Nach § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 liegt eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1 leg. cit.) vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8 leg. cit.) hat.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bw. und die C-GmbH (als Geschäftsführer beider Gesellschaften fungierte B) von der österreichischen Zollverwaltung (dem Hauptzollamt Wien) Zigaretten, die auf Grund von abgeschlossenen Finanzstrafverfahren rechtskräftig für verfallen erklärt worden waren, angekauft (ersteigert) haben. Da diese Zigaretten unverzollt und

unversteuert waren, wurde seitens der Zollverwaltung an deren Kauf die Bedingung geknüpft, sie in ein Drittland zu verbringen. *Allerdings wurden im gegenständlichen Fall die Zigaretten nicht unmittelbar vom Erwerber - der Bw. bzw. der C-GmbH - an einen Abnehmer in einem Drittland veräußert, sondern zunächst an inländische Firmen - ohne Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen - weiterverkauft*; erst diese inländischen Käufer haben die Waren an Abnehmer in einem Drittland veräußert. Fest steht auch, dass sich die Zigaretten im Zeitpunkt des Verkaufs an die inländischen Firmen in einem inländischen Zolllager befanden. Erst im Zuge des Verkaufs durch die inländischen Firmen an Abnehmer in einem Drittland wurden die Waren tatsächlich in ein solches verbracht. Von diesem tatsächlichen Verbringen der Zigaretten in ein Drittland geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

Die Betriebsprüfung hat die zunächst erfolgte Weiterveräußerung der Zigaretten durch die Bw. an inländische Abnehmer mit der Begründung, diesbezüglich lägen steuerpflichtige Inlandslieferungen vor, der Umsatzsteuer unterworfen (die Umsatzsteuer wurde in Höhe von 20% aus den von der Bw. als Ausfuhrlieferungen behandelten Umsätzen herausgerechnet).

Im Einzelnen ist die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation folgender Weiterveräußerungen von Zigaretten durch die Bw. an inländische Abnehmer strittig:

**1. Rechnung vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 7049, an die J-GmbH:**

Fest steht, dass 41.482 Stangen Zigaretten durch die C-GmbH vom Hauptzollamt Wien angekauft wurden. Mit Rechnung vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 9001 (siehe S 144 Arbeitsbogen der Bp), wurden diese Zigaretten (630 Kartons) von der C-GmbH an die Bw. um 55.000,00 € netto (0,00 € Umsatzsteuer) weiterveräußert; auf dieser Rechnung befinden sich die Vermerke "Zollfreilager – Mehrwertsteuerfrei!" sowie "Ab Lager Wien in den Export nach Bulgarien". Anschließend wurden die Zigaretten mit Rechnung vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 7049 (siehe S 146 Arbeitsbogen), von der Bw. an die J-GmbH um 77.250,00 € netto (0,00 € Umsatzsteuer) weiterverkauft; auf dieser Rechnung befinden sich wiederum die Vermerke "Zollfreilager – Mehrwertsteuerfrei!" sowie "Ab Lager Wien in den Export nach Bulgarien".

Die Betriebsprüfung hat diese Rechnung der Bw. an die J-GmbH vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 7049, der Umsatzsteuer unterworfen (die Umsatzsteuer wurde in Höhe von 20% aus dem Rechnungsbetrag von 77.250,00 € herausgerechnet).

Auf S 147 Arbeitsbogen befindet sich das dazugehörige ausgefüllte Formular für die schriftliche Zollanmeldung ("T1"; "Einheitspapier" gemäß Zollkodex-Durchführungsverordnung) vom 28. März 2003. Auf diesem Formular scheint die C-GmbH als Versender/Ausführer und als

Bestimmungsland Bulgarien (im Jahr 2003 noch Drittland) auf; ein Zollstempel des Hauptzollamts Wien ist ebenso vorhanden wie ein Stempel "ÖBB-Zolldeklaration".

**2. Rechnung vom 14. Oktober 2003, Rechnungsnr. 7088, an die C-GmbH:**

Fest steht, dass 29.540 Stangen Zigaretten (das sind rund 5,908.000 Stück) durch die Bw. am 14. Oktober 2003 vom Hauptzollamt Wien um 20.675,58 € netto angekauft wurden (S 127 Arbeitsbogen). Mit Rechnung vom 14. Oktober 2003, Rechnungsnr. 7088 (siehe S 129 Arbeitsbogen der Bp), wurden diese Zigaretten von der Bw. an die C-GmbH um 26.000,00 € netto (0,00 € Umsatzsteuer) weiterveräußert; auf dieser Rechnung befinden sich die Vermerke "Verkauf zollfrei Zigaretten ab Zollamt Wien" sowie "zum Export in ein 3. Land EU". Anschließend wurden die Zigaretten mit Rechnung vom 23. Oktober 2003, Rechnungsnr. 9006 (siehe S 132 Arbeitsbogen), von der C-GmbH an die J-GmbH um 59.250,00 € netto (0,00 € Umsatzsteuer) weiterverkauft, wobei dem Käufer vom Verkäufer für diese Lieferung ein Betrag von 10.000,00 € gutgeschrieben wurde (Gutschrift Nr. 9007 vom 23. Oktober 2003, S 133 Arbeitsbogen).

Die Betriebsprüfung hat die Rechnung der Bw. an die C-GmbH vom 14. Oktober 2003, Rechnungsnr. 7088, der Umsatzsteuer unterworfen (die Umsatzsteuer wurde in Höhe von 20% aus dem Rechnungsbetrag von 26.000,00 € herausgerechnet).

Auf S 134 Arbeitsbogen befindet sich ein ausgefülltes Formular für die schriftliche Zollanmeldung ("T1"; "Einheitspapier") vom 23. Oktober 2003. Auf diesem Formular scheint die C-GmbH als Versender/Ausführer und als Empfänger eine Adresse in Sofia, Bulgarien, auf; als Bestimmungsland ist Österreich (?) angegeben. Auf dem Formular befindet sich ein Stempel "Österreichische Bundesbahnen – Zollservice Wien Nordwest, Taborstraße 95, A-1200 Wien".

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2012 hat der nunmehrige Geschäftsführer der Bw., Q, hingegen ausgeführt, dass nicht die C-GmbH, sondern die J-GmbH den Export der Ware (über die K-GmbH) durchgeführt habe; die Ware sei via Thessaloniki in die USA exportiert worden. Vorgelegt wurde die Kopie eines T1-Formulars, das die Ausfuhr in das Zollfreilager Thessaloniki (von dort Transport in die USA) belegen soll.

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Unterlagen kann nicht mit Bestimmtheit nachvollzogen werden, welche der beiden Sachverhaltsvarianten zutrifft (die Mengenangabe auf dem von der Bp (S 134 Arbeitsbogen) vorgelegten T1-Formular (5,907.309 Stück Zigaretten) spricht eher für die Richtigkeit der von ihr dargelegten Sachverhaltsvariante). *Dies kann jedoch dahingestellt bleiben, da beide Varianten zum selben umsatzsteuerrechtlichen Ergebnis führen (dazu unten ad 2.).*

**3. Rechnung vom 8. Jänner 2004, Rechnungsnr. 8004, an die J-GmbH:**

Fest steht, dass 118.489 Stangen Zigaretten (das sind rund 23,697.800 Stück) durch die Bw. am 9. Jänner 2004 vom Hauptzollamt Wien um 93.000,00 € netto angekauft wurden (S 137 Arbeitsbogen). Mit Rechnung vom 8. Jänner 2004, Rechnungsnr. 8004 (S 139 Arbeitsbogen), wurden davon 17.000 Stangen Zigaretten von der Bw. an die J-GmbH um 40.800,00 € netto (0,00 € Umsatzsteuer) weiterveräußert; auf dieser Rechnung befindet sich der Vermerk "Zollfrei ab Lager Wien zum Export in ein EU Drittland bestimmt!! (Auflage ZA Wien)".

Die Betriebsprüfung hat diese Rechnung der Bw. an die J-GmbH vom 8. Jänner 2004, Rechnungsnr. 8004, der Umsatzsteuer unterworfen (die Umsatzsteuer wurde in Höhe von 20% aus dem Rechnungsbetrag von 40.800,00 € herausgerechnet).

Auf S 141 Arbeitsbogen befindet sich ein ausgefülltes Formular für die schriftliche Zollanmeldung ("T1"; "Einheitspapier") vom 1. Juni 2004. Auf diesem Formular scheint die C-GmbH als Versender/Ausführer und als Empfänger eine Adresse in Angola auf; als Bestimmungsland ist Angola angegeben. Auf dem Formular befindet sich lediglich ein Stempel "Konform" mit dem Datum 1. Juni 2004.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2012 hat der nunmehrige Geschäftsführer der Bw. hingegen ausgeführt, dass nicht die C-GmbH die Ware exportiert, sondern die J-GmbH den Transport an die K-GmbH übergeben habe und die Ware über die ÖBB nach Sofia (damals Drittland) exportiert worden sei. Vorgelegt wurde die Kopie eines T1-Formulars, das die Übergabe an die K-GmbH und die Ausfuhr nach Bulgarien belegen soll.

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Unterlagen kann nicht mit Bestimmtheit nachvollzogen werden, welche der beiden Sachverhaltsvarianten zutrifft (die Mengenangabe auf dem vom nunmehrigen Geschäftsführer der Bw. vorgelegten T1-Formular (17.000 Stangen entsprechen den auf dem Formular angeführten 3,400.000 Stück Zigaretten, S 91 UFS-Akt)) spricht eher für die Richtigkeit der von ihm dargelegten Sachverhaltsvariante). *Dies kann jedoch dahingestellt bleiben, da beide Varianten zum selben umsatzsteuerrechtlichen Ergebnis führen (dazu unten ad 3.).*

**4. Rechnung vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, an die C-GmbH:**

Fest steht, dass 118.489 Stangen Zigaretten (das sind rund 23,697.800 Stück) durch die Bw. am 9. Jänner 2004 vom Hauptzollamt Wien um 93.000,00 € netto angekauft wurden (S 137 Arbeitsbogen, siehe oben Punkt 3.). Mit Rechnung vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036 (S 140 Arbeitsbogen), wurden davon 72.793 Stangen Zigaretten von der Bw. an die C-GmbH um 55.000,00 € netto (0,00 € Umsatzsteuer) weiterveräußert.

Die Betriebsprüfung hat diese Rechnung der Bw. an die C-GmbH vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, der Umsatzsteuer unterworfen (die Umsatzsteuer wurde in Höhe von 20% aus dem Rechnungsbetrag von 55.000,00 € herausgerechnet).

Die Betriebsprüfung hat diesbezüglich dasselbe ausgefüllte T1-Formular vom 1. Juni 2004 vorgelegt wie für die unter Punkt 3. angeführte Rechnung (S 141 Arbeitsbogen). Auf diesem Formular scheint die C-GmbH als Versender/Ausführer und als Empfänger eine Adresse in Angola auf; als Bestimmungsland ist Angola angegeben.

Diese Rechnung war zunächst nicht mehr streitgegenständlich: Bezüglich dieser hatte die steuerliche Vertreterin der Bw. selbst beantragt, den Rechnungsbetrag der Umsatzsteuer zu unterziehen, da keine steuerfreie Ausfuhrlieferung, sondern eine steuerpflichtige Inlandslieferung vorliege (siehe oben Punkte c) und e) in der Darstellung des Verfahrensganges).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2012 hat der nunmehrige Geschäftsführer der Bw. ausgeführt, die C-GmbH habe die von der Bw. angekauften Zigaretten an die Firma R (Luanda) veräußert. Die Ware sei aber bereits im Hauptzollamt gelegen; sie sei direkt durch die Firma R von dort (Firma S) am 1. Juni 2004 abgeholt worden. Das Erledigungsdokument des Hauptzollamtes (T1-Formular, drei Blatt) liege in Kopie bei.

*Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ist zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der streitgegenständlichen Rechnungen folgendes festzuhalten:*

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und werden diese Geschäfte dadurch erfüllt, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft, so wird umsatzsteuerrechtlich von einem Reihengeschäft gesprochen (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 53).

Nach der seit 1997 geltenden Rechtslage müssen die Rechtsfolgen von Reihengeschäften aus den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 abgeleitet werden (*Ruppe/Achatz*, § 3 Tz 54). Zu beachten ist dabei, dass es sich bei Lieferungen in der Reihe gedanklich um mehrere Lieferungen handelt, die zeitlich hintereinander stattfinden, wobei der Ort der einzelnen Umsätze jeweils für sich bestimmt werden muss. Dabei kann nach herrschender Meinung nur für *einen* Umsatz in der Reihe die Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 (Beförderungs- oder Versandungslieferung) in Betracht kommen; üblicherweise wird diese Lieferung als die "bewegte Lieferung" oder "Transportlieferung" bezeichnet, die anderen Lieferungen als "ruhende Lieferungen". *Die der bewegten Lieferung vorangehenden Lieferungen werden ebenfalls am Ort des Beginns der Beförderung oder Versandung getätigt, die nachfolgenden Lieferungen werden am Ort des Endes der Beförderung oder Versandung ausgeführt.*

*Demnach ist bei Reihengeschäften zuerst zu bestimmen, welche die bewegte Lieferung ist, weil sich daraus die Rechtsfolgen für die anderen Lieferungen ergeben (Ruppe/Achatz, § 3 Tz 54). Die Praxis stellt bislang für die Bestimmung der bewegten Lieferung auf die Veranlassung der Versendung (Beförderung) ab (Ruppe/Achatz, § 3 Tz 58).*

Wendet man nun diese Grundsätze auf die streitgegenständlichen Lieferungen an, so ergibt sich folgendes Bild:

- **ad 1.** Versendet oder befördert der *erste* Unternehmer in der Reihe den Gegenstand aus dem Inland in ein Drittland, so tätigt nach geltender Rechtslage *nur dieser* eine Lieferung im Inland (Beginn der Beförderung/Versendung), die *als Ausfuhrlieferung steuerfrei* ist (weil der Gegenstand durch ihn in das Drittland gelangt). Die weiteren Unternehmer liefern dort, wo die Verfügungsmacht verschafft wird (Ende des Transports im Drittland), sie tätigen daher *nicht steuerbare Auslandslieferungen*; ein Ausfuhrnachweis ist für diese Unternehmer nicht mehr erforderlich (Ruppe/Achatz, § 3 Tz 66 und das unter § 3 Tz 74 angeführte Beispiel).

Genau dies liegt bei der streitgegenständlichen Lieferung vor, hat doch die C-GmbH als *erster* Unternehmer in der Reihe die Beförderung/Versendung an den Abnehmer im Drittland (Bulgarien) durchgeführt (auf dem "Einheitspapier" scheint die C-GmbH als Versender/Ausführer auf). Somit ist der steuerlichen Vertreterin zuzustimmen, wenn sie in ihrer Berufung ausführt, die bewegte Lieferung sei der C-GmbH zuzurechnen, die damit eine steuerfreie Ausfuhrlieferung getätigt hat. Jene Lieferungen, die zeitlich *nach* der bewegten Lieferung anfallen, stellen nicht umsatzsteuerbare Auslandslieferungen dar, weshalb die Betriebsprüfung die Rechnung der Bw. vom 1. April 2003 an die J-GmbH zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen hat.

Wenn die Betriebsprüfung argumentiert, es liege weder für die Bw. noch für die C-GmbH eine umsatzsteuerrechtliche Ausfuhrbescheinigung vor, so ist ihr einerseits zu entgegenen, dass eine solche für die Bw. nicht mehr erforderlich ist (Ruppe/Achatz, § 3 Tz 66, siehe oben); andererseits ist ihr entgegen zu halten, dass im Fall der Beförderung/Versendung in ein Drittland eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr genügt (vgl. Ruppe/Achatz, § 7 Tz 68, Tz 71), wobei im vorliegenden Fall noch dazu kommt, dass das tatsächliche Verbringen der Zigaretten in das Drittland von der Betriebsprüfung nicht bestritten wird.

Der Berufung ist daher in diesem Punkt stattzugeben.

- **ad 2.** Erfolgt die Beförderung/Versendung durch den *mittleren* Unternehmer, dann liefert ebenfalls der erste Unternehmer im Inland. Für die Steuerfreiheit nach § 7 UStG 1994 kommt

es darauf an, ob der *mittlere* Unternehmer ein inländischer oder ein ausländischer Abnehmer ist. Im *ersten* Fall liefert der *erste* Unternehmer *steuerpflichtig* (*Ruppe/Achatz*, § 3 Tz 66).

Dies liegt bei der streitgegenständlichen Lieferung vor, hat doch – folgt man den Feststellungen der Bp - die C-GmbH als *inländischer* Abnehmer und *mittlerer* Unternehmer in der Reihe die Beförderung/Versendung an den Abnehmer im Drittland (Bulgarien) durchgeführt (auf dem von der Bp vorgelegten "Einheitspapier" scheint die C-GmbH als Versender/Ausführer auf). *Somit liefert der erste Unternehmer (das ist hier die Bw.) umsatzsteuerpflichtig* (siehe das in *Ruppe/Achatz* unter § 3 Tz 74 angeführte Beispiel), weshalb die Betriebsprüfung die Rechnung der Bw. vom 14. Oktober 2003 an die C-GmbH zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen hat.

Der von der steuerlichen Vertreterin in ihrer Berufung und in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vertretenen Argumentation, die tatsächliche Lieferung der Waren sei unmittelbar vom ersten Lieferer, der Bw., an den letzten Abnehmer im Drittland erfolgt, kann auf Grund der eindeutigen Angaben auf dem von der Bp vorgelegten "Einheitspapier", das die C-GmbH - und nicht die Bw. - als Versender/Ausführer ausweist, nicht gefolgt werden. Es stimmt zwar, dass die bewegte Lieferung der Bw. zuzurechnen ist; für diese treffen jedoch die Voraussetzungen der steuerfreien Ausfuhrlieferung nicht zu, weil sie nicht befördert oder versendet hat bzw. weil ihr Abnehmer - die C-GmbH - kein ausländischer Abnehmer ist (siehe das in *Ruppe/Achatz* unter § 3 Tz 74 angeführte Beispiel).

Da die Steuerfreiheit bereits aus den oa. Gründen zu versagen ist, erweist es sich für die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation der gegenständlichen Lieferung als nicht mehr relevant, ob, wie die steuerliche Vertreterin in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers argumentiert, der sich auf dem Bezug habenden "Einheitspapier" befindliche Stempel "Österreichische Bundesbahnen – Zollservice Wien Nordwest, Taborstraße 95, A-1200 Wien" "inhaltlich wie ein Ausfuhrnachweis" zu werten ist.

*An dem angeführten Ergebnis - die Rechnung der Bw. vom 14. Oktober 2003 an die C-GmbH ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen - vermögen auch die Ausführungen des nunmehrigen Geschäftsführers der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2012, wonach nicht die C-GmbH, sondern die J-GmbH den Export der Ware in ein Drittland durchgeführt habe, nichts zu ändern:*

Fest steht nämlich, dass jedenfalls *nicht* der erste Unternehmer in der Reihe (= die Bw.) befördert oder versendet hat, und dass weder sein Abnehmer (= die C-GmbH) noch der Abnehmer der C-GmbH (= die J-GmbH) ausländische Abnehmer sind. Mit anderen Worten: Ob der zweite inländische Unternehmer (= die C-GmbH) oder der dritte inländische Unternehmer

(= die J-GmbH) exportiert, ändert nichts daran, *dass der erste Unternehmer (= die Bw.) im Inland umsatzsteuerpflichtig liefert.*

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

- **ad 3.** Auch bei dieser Lieferung scheint auf dem von der Bp vorgelegten "Einheitspapier" die C-GmbH - und *nicht* die Bw. als erster Unternehmer in der Reihe - als Versender/Ausführer auf, sodass - wie unter Punkt ad 2. - die Bw. als erster Unternehmer umsatzsteuerpflichtig liefert (anzumerken ist, dass die C-GmbH in der hier vorliegenden Lieferkette gar nicht aufscheint). Die Betriebsprüfung hat daher die Rechnung der Bw. vom 8. Jänner 2004 an die J-GmbH zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen. Auf die Ausführungen unter Punkt ad 2. ist zu verweisen.

*An dem angeführten Ergebnis - die Rechnung der Bw. vom 8. Jänner 2004 an die J-GmbH ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen - vermögen auch die Ausführungen des nunmehrigen Geschäftsführers der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2012, wonach nicht die C-GmbH, sondern die J-GmbH die Ware in ein Drittland exportiert habe, nichts zu ändern:*

Abgesehen davon, dass auf dem von Q vorgelegten T1-Formular nicht die J-GmbH, sondern – ebenso wie auf dem von der Bp vorgelegten Formular - die C-GmbH als Versender/Ausführer aufscheint (S 91 UFS-Akt), steht nämlich fest, dass jedenfalls *nicht* der erste Unternehmer in der Reihe (= die Bw.) befördert oder versendet hat, und dass dessen Abnehmer (= die J-GmbH) ein inländischer Unternehmer ist. *Somit liefert die Bw. als erster Unternehmer im Inland umsatzsteuerpflichtig.*

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

**ad 4.** Zunächst ist festzuhalten dass der Unabhängige Finanzsenat die Rechtsauffassung der Bp und der steuerlichen Vertreterin der Bw., wonach der Rechnungsbetrag der Umsatzsteuer zu unterziehen sei, da keine steuerfreie Ausfuhrlieferung, sondern eine steuerpflichtige Inlandslieferung vorliege, teilt:

Da *nicht* die Bw. als erster Unternehmer die Beförderung oder Versendung der Ware in das Drittland besorgt hat, sondern dies von der C-GmbH als inländischer Abnehmer und mittlerer Unternehmer in der Reihe durchgeführt wurde (auf dem von der Bp vorgelegten T1-Formular vom 1. Juni 2004 scheint die C-GmbH als Versender/Ausführer auf), *liefert die Bw. als erster Unternehmer im Inland umsatzsteuerpflichtig.*

Zu prüfen ist, ob sich durch den in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2012 dargestellten Sachverhalt, wonach die an die Firma R (Luanda) veräußerten Zigaretten von dieser direkt

vom Hauptzollamt Wien abgeholt worden seien ("Abholfall" gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994), eine andere umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ergibt:

Wird der Gegenstand durch den letzten in der Reihe aus dem Drittland (= Firma R) in Österreich abgeholt, so bestimmt sich der Ort der Lieferung für den ersten Unternehmer (= die Bw.) nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 (ruhende Lieferung; Verschaffung der Verfügungsmacht an den letzten in der Reihe: *Ruppe/Achatz* § 3 Tz 66/1). Für den Unternehmer, der an den Abholenden liefert (= C-GmbH), bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 (Beginn der Beförderung/Versendung), liegt somit in Österreich. Eine steuerfreie Ausfuhrlieferung tätigt nur dieser Unternehmer (= C-GmbH), da nur dieser einen ausländischen Abnehmer hat, der abholt. *Alle anderen Unternehmer (= die Bw.) liefern steuerpflichtig, da sie weder selbst befördern (versenden) noch das Geschäft mit einem (abholenden) ausländischen Abnehmer abgeschlossen haben (Ruppe/Achatz § 3 Tz 66/1).*

Der in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2012 dargestellte Sachverhalt führt somit zum gleichen umsatzsteuerrechtlichen Ergebnis (die Bw. als erster Unternehmer liefert im Inland umsatzsteuerpflichtig), weshalb die Betriebsprüfung die Rechnung der Bw. vom 29. April 2004 an die C-GmbH zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen hat.

**5.** Zur Vorgangsweise der Betriebsprüfung, die Umsatzsteuer in Höhe von 20% aus dem jeweiligen Rechnungsbetrag herauszurechnen, ist festzuhalten, dass dieser nicht gefolgt wird. Vielmehr ist der jeweilige Rechnungsbetrag als Nettobetrag anzusehen, auf den die 20%-ige Umsatzsteuer - je nachdem, ob die Voraussetzungen der steuerfreien Ausfuhrlieferung zutreffen - aufzuschlagen ist oder nicht. Diese Vorgangsweise entspricht jener der steuerlichen Vertreterin, die in ihrer berechtigten Rechnung der Bw. an die C-GmbH vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, den Rechnungsbetrag von 55.000,00 € ebenfalls als Nettobetrag angesehen und darauf die 20%-ige Umsatzsteuer (11.000,00 €) aufgeschlagen hat (siehe S 28/2004 K-Akt und oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges).

**6.** Zu den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin betreffend den **Grundsatz von Treu und Glauben** ist zunächst festzuhalten, dass dieser nur bei Ermessensentscheidungen und bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe zu berücksichtigen ist; die Anwendung von Treu und Glauben setzt somit einen *Vollzugsspielraum* voraus (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 114 Tz 8, mit Judikaturnachweisen). Entgegen den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin ist aber die freie Beweiswürdigung kein Anwendungsfall von Ermessen, und die zwingend zu versagende Umsatzsteuerfreiheit bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung enthält keinen Vollzugsspielraum.

Dazu kommt, dass nach der höchstgerichtlichen Judikatur für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben unrichtige Rechtsauskünfte von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden sein müssen; Treu und Glauben kann nur die Behörde "binden", die die entsprechenden Auskünfte erteilt hat (vgl. *Ritz*, § 114 Tz 10 f.). Daher besteht nach der Judikatur *kein* Schutz von Treu und Glauben, wenn für die Abgabenfestsetzung ein Finanzamt zuständig ist und die Rechtsauskunft vom BMF erteilt wurde (*Ritz*, § 114 Tz 10, mit Judikaturnachweis).

Analog dazu kann im gegenständlichen Fall - für die Festsetzung der Umsatzsteuer der Bw. ist das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt zuständig - eine Rechtsauskunft des Zollamts Wien (gemeint ist das E-Mail des Zollbeamten L vom 24. April 2006) *keinen* Schutz von Treu und Glauben für die Bw. begründen. Abgesehen davon besagt die mit diesem E-Mail erteilte Rechtsauskunft lediglich, dass bei Ausfuhrlieferungen eine Verrechnung ohne Umsatzsteuer dann erfolgen kann, wenn die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliegen, wie die steuerliche Vertreterin in ihrer Gegenäußerung selbst ausführt ("*Die Antwort von Herrn L "... kann auch ohne MWSt-Verrechnung ..." erfolgen, ist nicht auf irgendwelche Unklarheiten im Zusammenhang mit der Anfragestellung zurück zu führen, sondern darauf, dass eine Verrechnung ohne Umsatzsteuer bei Ausfuhrlieferungen natürlich nur dann erfolgen kann, wenn die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliegen*"). Somit kann es letztendlich dahingestellt bleiben, was der genaue Inhalt der Anfrage der M an L gewesen ist; ein Schutz von Treu und Glauben besteht für die Bw. hinsichtlich dieser Rechtsauskunft des Zollamts Wien nicht.

Da die Anwendung von Treu und Glauben einen Vollzugsspielraum voraussetzt, die zwingend zu versagende Umsatzsteuerfreiheit bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung aber keinen solchen zulässt (siehe oben), kann auch aus den übrigen Ausführungen der steuerlichen Vertreterin zu Treu und Glauben nichts für die Bw. gewonnen werden (dasselbe gilt auch für die Argumentation des nunmehrigen Geschäftsführers der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, der frühere Geschäftsführer habe sich hinsichtlich der Voraussetzungen der Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen mehrfach bei Experten erkundigt). Zur schriftlichen Anfrage an das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt vom 29. April 2002 verbleibt noch anzumerken, dass dieser Anfrage ein anderer Sachverhalt (unmittelbarer Export ins Ausland ohne zwischenzeitige Weiterveräußerung an inländische Abnehmer) zu Grunde lag (siehe dazu die Ausführungen des Betriebsprüfers in der Tz 1 des Bp-Berichts).

## **7. Rechnerische Durchführung betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004:**

- 2003:

Rechnung vom 1. April 2003, Rechnungsnr. 7049, an die J-GmbH:

77.250,00 € netto zzgl. 0,00 € USt.

Rechnung vom 14. Oktober 2003, Rechnungsnr. 7088, an die C-GmbH:

26.000,00 € netto zzgl. 5.200,00 € USt.

Daher:

5.200,00 € USt (lt. Berufungsentscheidung) gegenüber 17.208,33 € USt (lt. Bp).

- 2004:

Rechnung vom 8. Jänner 2004, Rechnungsnr. 8004, an die J-GmbH:

40.800,00 € netto zzgl. 8.160,00 € USt.

Rechnung vom 29. April 2004, Rechnungsnr. 8036, an die C-GmbH:

55.000,00 € netto zzgl. 11.000,00 € USt.

Daher:

19.160,00 € USt (lt. Berufungsentscheidung) gegenüber 15.966,67 € USt (lt. Bp).

### **8. Rechnerische Durchführung betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004:**

Da der Vorgangsweise der Betriebsprüfung, die Umsatzsteuer in Höhe von 20% aus dem jeweiligen Rechnungsbetrag herauszurechnen, nicht gefolgt wird (der jeweilige Rechnungsbetrag ist vielmehr als Nettobetrag anzusehen, siehe oben), wird die von der Betriebsprüfung herausgerechnete und in der Bilanz als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer (2003: 17.208,33 €, 2004: 15.966,67 €) der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wieder hinzugerechnet. Daraus ergibt sich für 2003 ein Gesamtbetrag der Einkünfte von +9.855,15 € (statt -7.353,18 €) und für 2004 ein solcher von +12.908,30 € (statt -3.058,37 €).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 11. Juni 2012