

GZ. RV/3048-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, Dkfm. Franz Kiesler und KR Friedrich Nagl im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec am 25. September 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mayer & Scholik Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch Mag. Andreas Wieland, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1994, Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994 und 1995, Gewerbesteuer für das Jahr 1993 nach in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Abgabenschulden betragen in Euro:	Umsatzsteuer 1993:	5.272,05 €
	Umsatzsteuer 1994:	87.460,74 €.

### Rechtsbelehrung

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

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Bw. betreibt als Einzelunternehmer einen Handel mit Motorbooten. Neben seiner Betriebsstätte in Österreich unterhält der Bw. eine weitere Betriebsstätte in Deutschland. Laut Bericht über eine von der deutschen Finanzverwaltung durchgeführte Umsatzsteuer – Sonderprüfung handelt es sich dabei um einen Lager- und Ausstellungsplatz für die zum Verkauf angebotenen Boote (Bl. 374 Arbeitsbogen der BP).

In den Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1993 und 1994 wies der Bw. u.a. gem. § 6 Z 1 UStG 1972 steuerfreie Ausfuhrlieferungen aus.

Im Zuge einer die Jahre 1993 bis 1995 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest (Tz. 14 des BP-Berichts), der Bw. habe in den Jahren 1993 und 1994 Boots-lieferungen im Gesamtbetrag von S 9.337.700,- zu Unrecht als gem. § 6 Z 1 UStG 1972 steuerfreie Ausfuhrlieferungen behandelt.

Der Bw. habe diese Boote an seine Betriebsstätte in Deutschland fakturiert. Der Verkauf der Boote sei letztlich an österreichische Abnehmer erfolgt. Die Boote seien im Auftrag und auf Kosten der inländischen Abnehmer von der österreichischen Betriebsstätte des Bw. in die ausländischen Bestimmungshäfen verbracht worden. Die Umsätze zwischen den beiden Betriebsstätten des Bw. seien nicht steuerbare Innenumsätze. Die Beförderung habe in Österreich begonnen, weshalb die Lieferungen steuerbar seien. Da die Empfänger der Lieferungen ihren Wohnsitz im Inland hätten, könnten mangels Vorliegens ausländischer Abnehmer diese Lieferungen nicht als steuerfreie Ausfuhrlieferungen anerkannt werden.

Der Prüfer erhöhte daher die dem Steuersatz von 20 % unterliegenden Umsätze im Jahr 1993 um S 1.103.910,- und im Jahr 1994 um S 6.677.500,-.

Das FA erließ dieser Feststellung der BP folgend im wieder aufgenommenen Verfahren neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1994.

In seiner Berufung führt der Bw. aus, die Beförderung der Boote habe in keinem der beanstandeten Fälle in Österreich begonnen. Es habe sich vielmehr um Direktlieferungen USA – Drittland gehandelt. Bootsverkäufe würden im Normalfall so ablaufen, dass, nachdem sich der Kunde ein Boot ausgesucht habe, der Kaufvertrag abgeschlossen und das auf die

Bedürfnisse des Kunden abgestimmte Boot von den USA bestellt werde. Der Beginn der Beförderung und die Verschaffung der Verfügungsmacht liege in den USA, die Lieferung sei damit in Österreich nicht steuerbar. Überdies seien die Boote in Österreich nie zum freien Verkehr abgefertigt worden, sondern hätten sich im zollamtlichen Vormerkverkehr befunden. Es handle sich um ein Reihengeschäft gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1972, der erste Unternehmer habe dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über das Boot verschafft, der Umsatz sei in Österreich nicht steuerbar.

Der Bw. sieht ferner den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt. Der Prüfer der letzten BP sowie der damals zuständige Gruppenleiter und der Vorstand des FA hätten dem Bw. und seiner Tochter gegenüber gesagt, ein steuerbarer Umsatz wäre dann nicht gegeben, wenn die Ausfuhren in das Drittland über die Firma des Bw. in Deutschland abgewickelt würden. Diese Aussage sei zwar auch nicht richtig, da ja der Beginn der Beförderung in den USA liege. Es solle aber nur verdeutlicht werden, dass die Meinung des FA anscheinend schwanke. Auch hätten die beanstandeten Lieferungen schon bei der letzten BP im Zuge einer UVA – Nachschau kontrolliert werden können. Die Jahresabschlüsse 1993 und 1994 seien nach Abschluss der letzten BP und damit nach Vorliegen der neuen Informationen erstellt worden. Die Meinung des FA, das zunächst erklärungsgemäß veranlagt habe, sei jetzt scheinbar falsch oder anders.

Zur Feststellung der BP, die Firmen des Bw. in Deutschland und in Österreich seien umsatzsteuerlich ein Unternehmen, bemerkt der Bw., dass seine in Deutschland befindliche Firma immer als eigenes Unternehmen mit eigener Umsatzsteuerhoheit in Deutschland behandelt worden sei (Umsatzsteuer – Sonderprüfungen seien zu diesem Ergebnis gekommen). Im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung dürften diese Ergebnisse aus Deutschland nicht ignoriert werden.

In seiner Stellungnahme zur Berufung wendet der Prüfer ein, dass in keinem der beanstandeten Fälle eine Direktlieferung USA – Drittland erfolgt sei. Die betroffenen Boote seien von den USA nach Amstetten geliefert worden. Hier seien zum Teil noch Extras eingebaut sowie kleinere Mängel behoben worden. Aus den Belegen gehe hervor, dass die Beförderung der betroffenen Boote immer von der Betriebsstätte des Bw. in Österreich begonnen habe. Die Warenbewegung erfolgte von der österreichischen Betriebsstätte zum ausländischen Bestimmungshafen.

Bezüglich der in der Berufung erwähnten Auskunft des Prüfers der letzten BP sowie des Gruppenleiters und des Vorstands des FA habe der Prüfer mit den genannten Personen

Rücksprache gehalten. Eine derartige Auskunft sei weder schriftlich vereinbart worden noch konnten sich die genannten Personen an derartige Zusagen erinnern.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers wiederholt der Bw. im Wesentlichen seine Berufungsbegründung, wonach es sich um Direktlieferungen USA – Drittland und damit um nicht steuerbare Umsätze gehandelt habe.

Der Arbeitsbogen der BP enthält Belegkopien betreffend die berufungsgegenständlichen Lieferungen (Rechnungen, Ausfuhrbescheinigungen bzw. –anmeldungen; Bl. 156 bis Bl. 211 Arbeitsbogen der BP). Es handelt sich insgesamt um zehn Lieferungen. Neun dieser zehn Lieferungen wurden von einer Spedition durchgeführt. Die Ausfuhranmeldungen weisen als Versender die österreichische Betriebsstätte des Bw. aus. Bestimmungsorte sind Häfen in Slowenien, Kroatien oder Italien. Teilweise enthalten die Ausfuhranmeldungen den Vermerk "abgeschrieben ex Vormerkschein". Ein ausgeführter Gegenstand, nämlich 1 Stück Radar Raytheon (Bl. 168 Arbeitsbogen der BP), stammt nicht aus den USA, sondern wurde von einem österreichischen Vorlieferanten bezogen.

Über eine Lieferung liegt eine Ausfuhrbescheinigung U 34 vor (Bl. 161 Arbeitsbogen der BP). Die dieser Ausfuhr zugrundeliegenden Gegenstände, 4 Stück Jetski, wurden ebenfalls nicht aus den USA eingeführt, sondern von einem österreichischen Vorlieferanten bezogen.

Der Prüfer hat zwei Käufer berufungsgegenständlicher Boote als Auskunftspersonen befragt (Bl. 215 bis 218 Arbeitsbogen der BP). Beide gaben an, das jeweilige Boot nach Besuch einer Bootsmesse in Deutschland bei der Betriebsstätte des Bw. in Deutschland bestellt zu haben. Vor der Ausfuhr seien in der österreichischen Betriebsstätte des Bw. im einen Fall noch Extras eingebaut bzw. im anderen Fall noch ein kleiner Schaden repariert worden. Das Boot sei jeweils in Namen und Auftrag des Käufers an den ausländischen Bestimmungsort verbracht worden. Der Kaufpreis habe jeweils auch die Transportkosten enthalten.

Soweit die Berufung die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 und den Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1993 betrifft, beantragt der Bw., die aus den Umsatzsteuernachforderungen resultierenden Passivierungen bei der Einkommensermittlung für die Jahre 1993 und 1994 nicht vorzunehmen und die sich daraus ergebende Änderung des Verlustvortrags im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 zu berücksichtigen.

In der am 25. September 2003 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Hinsichtlich der Lieferungen von 1 Stück Radar Raytheon und 4 Stück Jetski stellte der steuerliche Vertreter des Bw. außer Streit, dass es sich dabei um steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen handelt.

Zu den verbleibenden Lieferungen führte der steuerliche Vertreter des Bw. nach erneutem Hinweis, der Beginn der Lieferungen liege in den USA, aus, jene Boote, die für Häfen in z.B. Italien oder Kroatien bestimmt waren, seien im Vormerkverkehr nach Österreich verbracht und weiterverladen worden. Dies sei die einmalige Gelegenheit gewesen, anlässlich des Zwischenstopps in Österreich zu überprüfen, ob es sich um das bestellte Boot gehandelt hat und ob allfällige Mängel zu beheben waren. Die Boote seien in Bremerhaven auf einen Sattelschlepper verladen und dann nach Österreich transportiert worden. In Österreich seien die Boote ins Zollfreilager des Bw. bzw. des von ihm beauftragten Spediteurs gebracht und an Ort und Stelle eine Hausbeschau durchgeführt worden. Die Annahme des Beginns der Lieferung in Österreich sei nur konstruiert. Österreich sei ebenso wie Bremerhaven bloß ein Umschlagsplatz.

Der Vertreter des FA hielt dem entgegen, in Österreich sei es zu mehr als zu einem bloßen Zwischenstopp gekommen. Es habe aus kaufmännischen Gründen eine Kontrolle stattgefunden. Auch Reparaturen habe der Bw. noch vorgenommen. Der Bw. habe die Möglichkeit gehabt, Gestaltungsrechte wahrzunehmen. Er habe deshalb die Verfügungsmacht über die Boote gehabt, worauf es im gegenständlichen Fall ankomme. Aus den Ausfuhrbelegen sei ersichtlich, dass die Boote von Österreich aus ins Drittland befördert wurden.

Im Zusammenhang mit der in der Berufung eingewendeten Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass im Falle einer richtigen Auskunftserteilung durch das FA die gegenständlichen Probleme nicht aufgetreten wären. Der Vertreter des FA verwies dazu auf die Ausführungen in der Stellungnahme der BP.

***Der Senat hat erwogen:***

Die zu beurteilenden Lieferungen fallen noch in den Geltungsbereich des UStG 1972. Streit besteht darüber, ob diese Lieferungen im Inland ausgeführt wurden und daher umsatzsteuerbar sind. Nicht strittig ist, dass mangels Vorhandenseins ausländischer Abnehmer die Befreiung des § 6 Z.1 UStG 1972 für steuerfreie Ausfuhrlieferungen nicht anwendbar ist.

Der Bw. verneint die Steuerbarkeit der strittigen Lieferungen mit dem Hinweis, es würden Reihengeschäfte vorliegen, bei denen der Beginn der Beförderung und damit die Verschaffung

---

der Verfügungsmacht in den USA liege. Damit legt der Bw. seiner Berufung aber einen vom tatsächlichen Geschehen abweichenden Sachverhalt zugrunde.

Ein Reihengeschäft liegt gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1972 dann vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und diese Geschäfte dadurch erfüllt werden, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft. Der Lieferort ist für alle Beteiligten gleich. Wird ein Reihengeschäft durch Versenden erfüllt, indem der erste Lieferer in der Reihe im Ausland den Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgen lässt, so werden sämtliche Lieferungen in der Reihe im Ausland bewirkt und sind daher nicht steuerbar (Kranich – Siegl – Waba, Kommentar zum UStG 1972, § 3, Anm. 212).

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 3 Abs. 2 UStG 1972 kann von einem Reihengeschäft mit den dargestellten Konsequenzen nur dann gesprochen werden, wenn der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar, also direkt die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft.

Abgesehen davon, dass in zwei der von der BP beanstandeten und in der mündlichen Verhandlung auch außer Streit gestellten Fällen die gelieferten Gegenstände vom Bw. in Österreich bezogen wurden und daher insofern jedenfalls kein von den USA aus getätigtes Reihengeschäft stattgefunden haben kann, sind auch die übrigen noch strittigen acht Lieferungen nicht in Form von Reihengeschäften abgewickelt worden.

Es haben nämlich nicht die in den USA ansässigen Lieferanten des Bw. dessen Abnehmern unmittelbar die Verfügungsmacht über die Boote verschafft. Vielmehr wurden die Boote zunächst an den Bw. nach Österreich geliefert. Dies bestätigen auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach die Boote nach Österreich in das Zollfreilager des Bw. bzw. des von ihm beauftragten Spediteurs gebracht wurden. Auch belegen die vorliegenden Ausfuhranmeldungen eindeutig, dass der Spediteur die Boote von der österreichischen Betriebsstätte des Bw. aus zu den ausländischen Bestimmungshäfen befördert hat. Damit im Einklang stehen auch die Aussagen der beiden Käufer, vor der Ausfuhr der Boote seien in der österreichischen Betriebsstätte des Bw. noch Extras eingebaut bzw. eine Reparatur vorgenommen worden.

Erst vom Zollfreilager in Österreich aus erfolgte die Lieferung an die Abnehmer des Bw., erst durch diese Lieferungen verschaffte der Bw. seinen Abnehmern die Verfügungsmacht über die Boote, weshalb von einem von den USA aus getätigten Reihengeschäft keine Rede sein kann.

Gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1972 wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Gemäß Abs. 8 leg.cit. gilt, dass, wenn der Gegenstand einer Lieferung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten befördert oder versendet wird, die Lieferung mit dem Beginn der Beförderung oder mit der Übergabe des Gegenstandes an einen Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter als ausgeführt.

Da die gegenständlichen Lieferungen mit Übergabe der Boote an den Spediteur ausgeführt wurden und diese Übergabe im Inland erfolgte, liegen steuerbare und mangels Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 6 Z 1 UStG 1972 auch steuerpflichtige Lieferungen vor.

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Mehrere Betriebe desselben Unternehmers bilden in ihrer Gesamtheit das Unternehmen. Hierbei ist es gleichgültig, ob sich diese Betriebe im Inland oder im Ausland befinden (Kranich – Siegl – Waba, a.a.O., § 2, Anm. 143). Umsatzsteuerbare Leistungen innerhalb des Unternehmens, das heißt von einem Betrieb zum anderen Betrieb desselben Unternehmers, sind begrifflich nicht möglich, da Leistender und Leistungsempfänger dieselbe natürliche oder juristische Person sind (Kranich – Siegl – Waba, a.a.O., § 2, Anm. 146).

Wenn nun der Bw. im Zusammenhang mit der Feststellung der BP, die Betriebsstätte des Bw. in Österreich und jene in Deutschland würden umsatzsteuerlich ein Unternehmen bilden, auf die eigene Umsatzsteuerhoheit seiner deutschen "Firma" verweist, so ist zu bemerken, dass etwa der über die durchgeführte Umsatzsteuer – Sonderprüfung verfasste Bericht des Finanzamtes Koblenz vom 23. November 1994 (Bl. 372 ff. Arbeitsbogen der BP) die Feststellung der BP, der Bw. unterhalte als natürliche Person eine Betriebsstätte in Deutschland, bestätigt. Die Betriebsstätte in Deutschland und jene in Österreich gehören daher derselben natürlichen Person, eben dem Bw. Lieferungen zwischen diesen beiden Betriebsstätten des Bw. sind daher nicht steuerbare Innenumsätze. Die vom Bw. als solche bezeichnete "eigene Umsatzsteuerhoheit" seiner deutschen Betriebsstätte bedeutet nichts anderes, als dass der Bw. mit seinen in Deutschland über die dortige Betriebsstätte ausgeführten Umsätzen der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterliegt. Inwiefern diese Ergebnisse aus Deutschland im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht ignoriert werden dürften, ist im Übrigen nicht nachvollziehbar.

Dem Einwand des Bw., die Boote seien in Österreich nie zum freien Verkehr abgefertigt worden, sondern hätten sich im zollamtlichen Vormerkverkehr befunden, ist entgegenzuhalten, dass der Umsatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 im Inland ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen unterliegen. Inland ist dabei gem. § 1 Abs. 2 UStG 1972

das Bundesgebiet. Auch Zollfreilager und Zollfreizonen, die zollrechtlich Ausland sind, gehören umsatzsteuerrechtlich zum Inland (Kranich – Siegl – Waba, a.a.O., § 1, Anm. 266 ff.). Der Inlandsbegriff des Umsatzsteuergesetzes hat daher nichts mit der zollrechtlichen Qualifikation zu tun. Der Verkauf von Waren, die sich in einem Zollfreilager befinden, stellt einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar (VwGH 20.5.1960, 182/56).

Es ist daher gleichgültig, ob die aus dem Ausland eingeführten Boote im Zeitpunkt der Lieferung zum freien Verkehr abgefertigt waren. Entscheidend ist, dass sich die Boote im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an die Abnehmer des Bw. im Inland befunden haben.

Zu der vom Bw. behaupteten Verletzung von Treu und Glauben ist zu sagen, dass das im Art. 18 Abs. 2 B-VG normierte Legalitätsprinzip stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben, ist (z.B. VwGH 24.5.1996, 94/17/0373). Aus dem Grundsatz von Treu und Glauben kann daher kein Anspruch auf Erlassung eines auskunftsgleichen aber objektiv gesetzwidrigen Bescheides abgeleitet werden (Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 1302).

Im Übrigen hat der Bw. nicht dargetan, im Vertrauen auf welche ihm vom Finanzamt konkret erteilte Auskunft er enttäuscht worden sei. Eine schriftliche Auskunft konnte jedenfalls nicht vorgelegt werden. Die Behauptung, der Prüfer der letzten BP, der zuständige Gruppenleiter und der Vorstand des FA hätten eine Auskunft in bestimmter Richtung erteilt, wurde von den genannten Personen in Abrede gestellt. Auch mit dem Einwand, die beanstandeten Umsätze hätten schon bei der letzten BP im Zuge einer UVA – Nachschau kontrolliert werden können, vermag der Bw. keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben aufzuzeigen. Zum einen hat sich die anlässlich der vorangegangenen Betriebsprüfung durchgeführte Umsatzsteuernachschauprüfung nur auf die Voranmeldungszeiträume Jänner bis September 1992 erstreckt, zum anderen wird bei einer solchen Nachschau die entrichtete Umsatzsteuer nur rechnerisch überprüft (Bl. 49 Bilanzakt BP-Berichte).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. September 2003