



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch MS Schneider & Partner Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 2620 Neunkirchen, Schwarzottstraße 2a, vom 22. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen, vertreten durch Hofrat Mag. Horst Stöckler, vom 1. Oktober 2002 betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2001 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Jänner 2002 bis Juni 2002, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 und den Umsatzsteuerbescheid 2002, beide vom 11. Dezember 2007 gemäß [§ 274 BAO](#) weiterwirkend, sowie über die Berufung vom 8. Jänner 2008 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 11. Dezember 2007 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) Dipl.-Ing. D S, in weiterer Folge als D.S. bezeichnet, betrieb einen Holzhandel einerseits in der Rechtsform eines Einzelunternehmens, andererseits in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Einem Bericht des Erhebungsdienstes des Finanzamtes Neunkirchen vom 8. September 1997 betreffend eine Nachschau bei der GmbH anlässlich der Neuaufnahme lässt sich entnehmen, dass der Geschäftsführer M.M. die Aufgabe habe, Holz für die Bw. in Tschechien einzukaufen. Der Geschäftsführer D.S. habe die Funktion, in Österreich Holzabnehmer zu finden und die Lieferung zu organisieren. Das Büro der Bw. befinde sich im Wohnhaus von D.S.; Lagerräume seien nicht vorhanden, „da das Holz nach Beschaffung direkt an den Kunden ausgeliefert wird“.

Dem Bericht über die Kopie der Rechnung Nr. 1/97 der GmbH an ein österreichisches Unternehmen beigeschlossen, welche u.a. folgende Angaben enthält:

„Parität: tschechisch/österr. Grenze“, "Eigentumsvorbehalt: die Ware bleibt bis zur vollständigen Bezahlung als Eigentum. Erfüllungsort E. [=Betriebsort der Bw. in Österreich]“.

Einem weiteren Bericht des Erhebungsdienstes des Finanzamtes Neunkirchen vom 26. Mai 1998 lässt sich entnehmen:

"Herr DI D. S. betreibt seit ca. 10/97 als Einzelunternehmer einen Holzhandel. Bereits im April 1997 gründete er mit MM die Bw. mit gleicher Firmenadresse. Herr DI D.S. arbeitete vor Firmengründung Jahrzehnte für [...] im Holzhandel (im Ostblock).

Sowohl bei der Einzelfirma als auch bei der GmbH befinden sich die Lieferanten zum Großteil in Tschechien (ca. 95%), der Rest in Polen, Rumänien, etc.

Abnehmer der Ware sind nur österreichische Großfirmen wie [...] und einige kleinere Kunden.

Für die GmbH werden die Geschäfte in Tschechien usw. hauptsächlich vom Geschäftsführer MM angebahnt- nur Großkunden.

Ober die Einzelfirma werden nur Geschäfte abgewickelt, die vom DI D.S. vermittelt wurden [...] - eher Kleinkunden.

Die Warenlieferungen erfolgen immer nach folgendem Muster (Reihengeschäft):

Die GmbH bzw. DI D.S. vermitteln die Holzlieferungen zwischen dem Lieferanten in Tschechien und dem Kunden in Österreich. Das Holz wird in Tschechien auf Waggons verladen, verplombt und per Bahn direkt zum Kunden nach Österreich gebracht. Die Verfügungsmacht wird dem österr. Abnehmer bereits in Tschechien verschafft. Der Kunde bezahlt auch die Einfuhr-USt. Laut DI D.S. ist es im Holzgeschäft üblich, dass ‚das Abmaß‘ des gelieferten Holzes erst beim Kunden erfolgt. Dieser schreibt dann eine Gutschrift an den Vermittler und dieser wieder eine Gutschrift an den Lieferanten (siehe Beilage). Umsatzsteuer

fällt in diesen Fällen nicht an (§ 6 Abs. 1 Ausfuhrlieferungen - siehe beiliegende Zollrechnungen bzw. Frachtbriefe). ... "

Aus beigeschlossenen Rechnungskopien ergibt sich, dass der Bw mit tschechischen Lieferanten mittels Gutschrift abgerechnet hat. Auch die Abrechnungen inländischer Abnehmers mit dem Bw erfolgte teilweise mittels Gutschrift, teilweise mittels Rechnung des Bw („Wert frei Grenze“). USt. wurde nicht ausgewiesen.

Aktenkundig sind auch zollamtliche Unterlagen, aus denen sich die Verzollung durch den Warenempfänger (dh den Kunden des Bw) ergibt.

Die Umsatzsteuererklärung 1998 des Einzelunternehmens vom 15. März 2000 weist Umsätze von 0,00 S und eine Vorsteuer von 6.423,00 S aus.

Laut Beilage zu den Steuererklärungen 1998 betrugen die „Holzerlöse (nicht steuerbar)“ 1.321.144,56 S. Die Aufwendungen für die Holzeinkäufe betrugen 1.185.601,54 S.

Einem Bericht über eine Nachschau für 2/98 bis 11/99 beim Einzelunternehmen vom 23. Februar 2000 lässt sich entnehmen:

„Im Prüfungszeitraum tätigt der Pflichtige Umsätze, auf denen die Bestimmungen des Reihengeschäftes mit Drittlandsbezug anzuwenden sind. Ein solches liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und wenn diese Geschäfte durch eine einzige Warenbewegung erfüllt werden. In diesem Fall werden die Lieferungen als zeitlich und örtlich hintereinander stattfindend und örtlich getrennt beurteilt.

Die Lieferungen der tschechischen Firma an die Firma S sind in Österreich nicht steuerbar, da der Beginn der Beförderung der gelieferten Ware in Tschechien liegt ([§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#)). Die Ware gelangt direkt von Tschechien per Bahn ins Zollfreilager des österr. Endabnehmers. Dieser nimmt die Anmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr vor (= Schuldner der EUST).

Für die Lieferung von S an den österr. Endabnehmer kommt nur mehr die Ortsbestimmung nach [§ 3 Abs 7 UStG 1994](#) in Frage, da die Beförderung bereits der ersten Lieferung zugerechnet wurde. Da sich die Ware zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht durch die Firma S bereits im Inland befindet, ist der Ort der zweiten Lieferung Österreich)

Die Lieferungen der Firma S sind daher in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Da die Waren für das Unternehmen der Firma S eingeführt wurden, ist dieser zum Abzug der entrichteten EUST als Vorsteuer im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 2 berechtigt.

Aus Vereinfachungsgründen werden für den Prüfungszeitraum keine Änderungen vorgenommen. In Zukunft sind die oben angeführten Bestimmungen anzuwenden.

^{x)} Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters wird die Verfügungsmacht bei Lieferung franco österr. Grenze unverzollt nicht in Österreich verschafft."

Die Umsatzsteuer 12/00 – 3/01 wurde einer Umsatzsteuersonderprüfung unterzogen, wobei die hierüber aufgenommene Niederschrift unter anderem ausführt:

„...Das geprüfte Unternehmen betreibt einen Holzhandel. Die Liefergegenstände werden von einem tschechischen Unternehmer bezogen, wobei die Waren direkt an den österreichischen Endabnehmer befördert werden.

Als Lieferkondition wird "frei Grenze unverzollt und unversteuert" angegeben.

Der Ort der Lieferung des tschechischen Lieferanten an den österreichischen Endabnehmer ist gem. [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) im Drittland.

Die zweite Lieferung in der Reihe, nämlich die Lieferung des geprüften Unternehmens an den Endabnehmer, ist gem. [§ 3 Abs 7 UStG 1994](#) steuerbar und steuerpflichtig im Inland.

Schuldner der EUST ist der Endabnehmer, da die zollrechtliche Abfertigung der Waren durch ihn, bzw. in seinem Namen erfolgte.

Zum Abzug der EUST als Vorsteuer wäre bei Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 18 UStG 1994](#) das geprüfte Unternehmen berechtigt."

Gegen die auf diese Nachschau zurückgehenden Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 12/2000 und für 01-03/2001 vom 22. Juni 2001 wurde am die am 25. Juli 2001 Berufung erhoben. Mit diesen Bescheiden wurden die Umsätze des Bw dem Normalsteuersatz (20%) unterzogen.

Dem Finanzamt wurde von der steuerlichen Vertretung am 8. August 2001 eine Anfrage an den Vizepräsidenten der damaligen Finanzlandesdirektion, Prof. Hofrat Dr. Josef Eitler, übermittelt (siehe dazu unten).

Einem Aktenvermerk vom 9. August 2001 lässt sich entnehmen, dass die steuerliche Vertretung mitgeteilt habe, den Sachverhalt auch an das Bundesministerium für Finanzen, Amtsdirektor Hinterleitner, herangetragen zu haben.

Mit Telefax vom 10. August 2001 wurde die Berufung wie folgt näher begründet, wobei in der Beilage das Schreiben der FLD vom 10. Juli 2001 (siehe unten) vorgelegt wurde:

„...Die Bescheide über Umsatzsteuer 12/2000 und 1-3/2001 weisen bei den Umsatzerlösen einen Steuersatz von 20% aus. Da es sich hier um Holzlieferungen handelt und zwar ausschließlich um Rundholzlieferungen, wäre der ermäßigte Steuersatz von 10% anzuwenden. Nach unserer Meinung sind diese Holzlieferungen in Österreich nicht steuerbar.

Unser Klient bezieht die Rundholzlieferungen von tschechischen Lieferanten. Die Lieferung erfolgt "frei Grenze unverzollt und unversteuert". Aufgrund dieser Lieferklausel hat unser Klient mit Einlangen des Holzes an der österreichischen Grenze erfüllt und der Liefergegenstand sowie Kosten und Gefahr gehen auf den Abnehmer über. Damit ist nach den allgemeinen Bestimmungen des §3(7) der Lieferort in Tschechien, sodass unser Klient einen nicht in Österreich steuerbaren Umsatz tätigt.

Da diese Angelegenheit nahezu alle österreichischen Rundholzimporte betrifft, wird derzeit versucht, eine praktikable Lösung zu finden und wir müssen uns daher eine Ergänzung oder Änderung unserer Berufungsbegründung vorbehalten..."

Aus den Akten AUS 1 00/8-0612000 und AUS 1 00/38-06/2001 der damaligen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland ergibt sich:

Mit Schreiben vom 24. Februar 2000 wandte sich die steuerliche Vertreterin der Bw. mit einem Ersuchen um „Mitteilung der Rechtsansicht der Finanzlandesdirektion im Sinne einer künftig gesetzeskonformen Vorgangsweise“ an die damalige Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Mit Schreiben vom 10. März 2000, AUS 100/8-06/2000, erteilte die damalige Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland folgende Auskunft:

„... Im vorliegenden Reihengeschäft erfolgt der erste Umsatz in der Reihe dadurch, dass die Liefergegenstände vom tschechischen Lieferanten (CZ) an eine Spedition mit dem Auftrag übergeben werden, diese an einen Abnehmer A2 nach Österreich zu befördern. Lieferort dieses Umsatzes ist gem. [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) im Drittland, da die Gegenstände in Tschechien oder der Spedition übergeben werden. Die anschließende zweite Lieferung in der Reihe erfolgt ohne Beförderung oder Versendung und wird daher dort ausgeführt, wo sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befinden (§ 3 Abs. 7).

Die Lieferung von A 1 an A2 ist demnach im Inland steuerbar und steuerpflichtig, da sie an dem Ort ausgeführt wird, an dem sich die Waren am Ende der Versendung von CZ an A 1 befinden.

Aus der Lieferkondition „frei Grenze, unverzollt und unversteuert“, wonach der Versender zwar die Kosten des Transportes bis zur Grenze übernimmt, jedoch weder die Kosten der

Abfertigung noch eine Abgabenbelastung trägt, folgt, dass die gesetzliche Bestimmung des [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) auf die Versandungslieferung von CZ an A 1 nicht anzuwenden ist und demnach der Ort dieser Lieferung nicht im Inland, sondern im Ausland liegt. Der zweite Umsatz in der Reihe (A 1 an A2) ist keine Versandungslieferung, die Bestimmung der Steuerbarkeit dieses Umsatzes richtet sich demgemäß nach § 3 Abs. 7 UStG und nie nach § 3 Abs. 9 UStG.

Wenn die zollrechtliche Abfertigung der Waren durch A2 selbst oder durch eine Spedition in seinem Namen erfolgt, ist A2 Schuldner der EUST. Zum Abzug der EUST als Vorsteuer ist hingegen der Unternehmer berechtigt, für dessen Unternehmen die Gegenstände der Lieferung eingeführt worden sind. Das ist A 1, da zu diesem Zeitpunkt der Einfuhr der Gegenstände nach Österreich über diese verfügungsberechtigt war. Lediglich in den in der Verordnung BGBl. 1/1998/33 geregelten Fällen, wenn der zweite Umsatz in der Reihe von einem ausländischen Unternehmer (keine Betriebsstätte im Inland) ausgeführt wird und diese die Lieferung an einen österreichischen Abnehmer nach § 1 der Verordnung BGBl. 800/1974 steuerfrei belässt, kann der Schuldner der EUST und nicht der Unternehmer, für dessen Unternehmen die Gegenstände eingeführt worden sind, die entrichtete EUST als Vorsteuer in Abzug bringen.

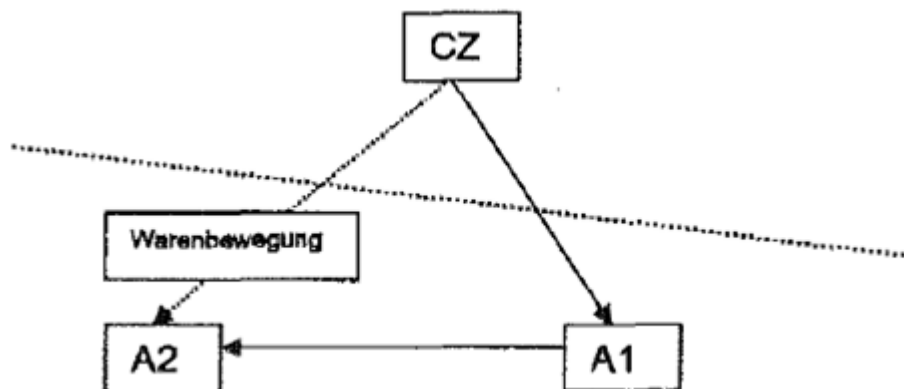
Nach der neuen Rechtslage, ab dem 1. Jänner 2000, ergibt sich für den gegenständlichen Sachverhalt keine andere Rechtsbeurteilung. Auswirkungen der Änderungen treten bei dem Reihengeschäft dann auf, wenn der Unternehmer in der Reihe den Gegenstand vom Vorlieferanten abholt und diesen seinem Nachfolgeunternehmer befördert oder versendet. "

Im Zuge eines Vortrages für die Akademie der Wirtschaftstreuhänder wurde von der steuerlichen Vertreterin der Bw. auch an den damaligen Vizepräsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Prof. Hofrat Dr. Josef Eitler, die Rechtsfrage herangetragen.

Mit Telefax vom 27. Juni 2001 wurde eine Sachverhaltsdarstellung übermittelt und auf die bereits erteilte Auskunft der Finanzlandesdirektion verwiesen:

„Unsere Mandantschaft (A1) ist Unternehmer iS des UStG. Sie betreibt einen Holzhandel, wobei Ware vorwiegend bei tschechischen Lieferanten (CZ) bezogen wird. Die Lieferung erfolgt "frei Grenze unverzollt und unversteuert". Die Ware wird vom tschechischen Lieferanten direkt an den österreichischen Endabnehmer (A2) unserer Mandantschaft versendet. A2 ist ebenfalls Unternehmer iS des Umsatzsteuergesetzes und regelbesteuert. Der Transport der Ware erfolgt mittels Bahn oder LKW. Die Ware wird in der Regel in einem Zollager des Endabnehmers A2 eingelagert und ebendort im Sammelanmeldeverfahren zum

freien Verkehr abgefertigt. Die Verrechnung der Einfuhrumsatzsteuer erfolgt derzeit direkt an A2, der sie als Vorsteuer geltend macht.



Unsere Beurteilung des Sachverhalts lautete wie folgt:

- Lieferung CZ -> A 1: Die Lieferung ist in Österreich nicht steuerbar, da der Beginn der Beförderung der gelieferten Ware in Tschechien liegt (§ 3 (8) UStG 1994).
- Lieferung A1 -> A2: Aufgrund der Lieferklausel "unverzollt und unversteuert" hat A1 seinen Auftrag mit Einlangen des Holzes an der österreichischen Grenze erfüllt und der Liefergegenstand sowie Kosten und Gefahr gehen auf A2 über. Damit ist nach der allgemeinen Bestimmung des § 3 (7) der Lieferort ebenfalls in Tschechien, sodass auch A1 an A2 einen nicht in Österreich steuerbaren Umsatz tätigt. Hierfür spricht uE auch, dass die Frachtpapiere direkt vom Versender bzw. dessen Spediteur an den Endabnehmer übermittelt werden und A1 auch praktisch keine Dispositionsmöglichkeit über den Gegenstand hat. Theoretisch könnte die Lieferung noch vor Grenzübertritt vom Endabnehmer umdirigiert werden, sodass in diesem Fall ein Österreichbezug überhaupt nicht vorläge. Die faktische Verfügung liegt uE also eindeutig bei A2.

Im Zuge einer nun erfolgten Umsatzsteuernachschau wurde seitens des Betriebsprüfers des Finanzamts Neunkirchen die Meinung vertreten, dass die zweite Lieferung (A1 -> A2) am Ort des Übergangs der Verfügungsmacht erfolge, seines Erachtens also im Zolllager von A2. Dieser Ort bestimme sich auch nach den Umsatzsteuerrichtlinien in dieser Art und Weise. Die Umsätze unserer Mandantschaft wurden daher steuerpflichtig gestellt. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde als Vorsteuer nicht gewährt, weil keine entsprechenden Belege (Ersatzbescheinigungen des Zollamts) beigebracht werden konnten (vgl. hierzu die Anmerkungen weiter unten).

Eine bereits erfolgte Anfrage bei der Finanzlandesdirektion bestätigte schon einmal diese Ansicht (GZ AUS 100/8-06/2000), wobei in der Anfragebeantwortung auf die Lieferklausel und

die besonderen Umstände dieses Falles nicht näher eingegangen wird. Wir legen das Schreiben bei."

Unabhängig von der fachlichen Ebene sehe die steuerliche Vertreterin für ihre Mandantschaft folgende Probleme:

- *„Wenn der Lieferort der zweiten Lieferung (A 1->A2) Österreich ist, so hätte nur A 1 den Vorsteuerabzug. Nach Rücksprache mit Großkunden [...] müsste der Zollbeamte im Werk der Kunden eine Ersatzbescheinigung für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer für A 1 ausstellen, was laut Auskunft der Abfertigungsstelle im Sammelanmeldeverfahren schon allein aufgrund der schwierigen Zuordnung der Lieferung zu den einzelnen Lieferanten ohne zusätzlichen Personaleinsatz administrativ nicht machbar sei.*
- *Die Zollbehörde gibt darüber hinaus zu bedenken, dass Ersatzbescheinigungen grundsätzlich nur ungern ausgestellt werden, weil man eben fürchte, dass Vorsteuern doppelt abgezogen werden könnten. Durch die verlangte Vorgangsweise könnte eben dem Missbrauch Tor und Tür geöffnet werden.*
- *Die Kunden unseres Mandanten würden Rechnungen mit Umsatzsteuer nicht akzeptieren, weil sie fürchten, dass bei einer Betriebsprüfung ein doppelter Steuerabzug (Vorsteuer aus den Rechnungen des Lieferanten und Einfuhrumsatzsteuer) nicht toleriert würde.*
- *Nach unserem Informationsstand wird die derzeitige Vorgangsweise, in Fällen wie dem oben beschriebenen von der Nichtsteuerbarkeit der zweiten Lieferung auszugehen, aus Praktikabilitätsgründen in ganz Österreich, unabhängig von der fachlichen Beurteilung akzeptiert. Eine uneinheitliche Vorgangsweise für den einzelnen Lieferanten auf Grund der abweichenden, wenn auch möglicherweise korrekten, Überlegungen des Finanzamtes Neunkirchen, könnten die Kunden nicht akzeptieren. Daher wäre dringend eine zufriedenstellende Lösung herzustellen, um einen unnötigen Verwaltungsaufwand in den Zollabfertigungsstellen der Kunden zu vermeiden, der wohl auch nicht im Interesse des Gesetzgebers liegen kann.*

Wichtig erscheint, dass es in der oben beschriebenen Konstellation weder zu einem Steueraufkommen noch -entfall kommt, weil alle Beteiligten umsatzsteuerlich regelbesteuert sind.

Würde für unsere Mandantschaft auf Grund der schwächeren Marktstellung der ungünstigste Fall eintreten, dass die Endkunden korrigierte Rechnungen nicht akzeptieren und daher die vom Finanzamt vorgeschriebene Umsatzsteuer einerseits ein Kostenfaktor wird und andererseits die Geschäftsbeziehungen leiden, so wäre das das unweigerliche Ende des

gesunden Unternehmens, das aus betriebswirtschaftlichen Gründen bewusst Österreich als Standort gewählt hat und hier seit einigen Jahren ordnungsgemäß Steuern bezahlt. Eine Standortverlegung in ein Drittland wäre dann die einzige Alternative, die dort nicht angestrebt wird."

In Beantwortung der Anfrage an den Vizepräsidenten der Finanzlandesdirektion teilte die damalige Finanzlandesdirektion mit Schreiben vom 10. Juli 2001, AUS 100/38-06/2001 mit:

„Der im Schreiben vom 27. Juni 2001 dargestellte Sachverhalt betreffend ein Reihengeschäft mit Drittlandsbezug ist ident mit dem bereits in der Anfrage vom 24. Februar 2002 der Finanzlandesdirektion zur umsatzsteuerlichen Beurteilung vorgelegten Sachverhalt. Es wird daher auf die umsatzsteuerliche Beurteilung im Schreiben der Finanzlandesdirektion vom 10. März 2002, AUS 100-8-06/2000, verwiesen.

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Ortes der Lieferung beim gegenständlichen Reihengeschäftes sind die tatsächliche Warenbewegung und die Bestimmungen des [§ 3 Abs. 7 und Abs. 8 UStG 1994](#) maßgebend. Die Finanzlandesdirektion sieht aufgrund der neuerlichen Anfrage und der vorgebrachten Argumente keine Veranlassung und im Hinblick auf die eindeutige gesetzliche Regelung auch keine rechtliche Möglichkeit, von der bisherigen rechtlichen Beurteilung abzuweichen.

Im Schreiben vom 10. März 2000 wurden die für die steuerliche Beurteilung maßgebenden Umstände und die gesetzliche Regelung ausführlich dargestellt. Ebenso wurde auf die Bedeutung der Lieferklausel "frei Grenze, unverzollt und unversteuert" hingewiesen.

Die Lieferklausel "frei Grenze, unversteuert und unverzollt" bestimmt nicht den umsatzsteuerlichen rechtlichen Ort der Lieferung, sondern sagt aus, dass der Versender die Kosten der Fracht bis zur Grenze trägt, die Kosten für die Abfertigung und die Abgabenbelastung der Einfuhr nicht übernimmt. Der Lieferort bestimmt sich beim vorliegenden Reihengeschäft allein nach den umsatzsteuerlichen Bestimmungen.

Bei Umsätzen, die von mehreren Unternehmen über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt, ist zu beachten, dass die Umsätze (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden, der Ort der einzelnen Umsätze jeder für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 bestimmt werden kann.

Die bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 8) ist der Lieferung CZ - A 1 zuzurechnen. Daraus ergibt sich auch, dass zum Zeitpunkt der Einfuhr A 1 über die für sein Unternehmen eingeführten

Gegenstände umsatzsteuerlich Verfügungsberechtigt war und bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 12 hinsichtlich der EUST vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Die unbewegte Lieferung (A 1 - A2) wird erst ausgeführt, wenn die Versandungslieferung (CZ - A 1) abgeschlossen ist. Der Lieferort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 und liegt dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, also in Österreich. Die Lieferung ist somit steuerbar und steuerpflichtig.

In ihrem Schreiben aus der Versendung der Frachtpapiere und der "theoretischen Möglichkeit, die Lieferung vor Grenzübertritt umzudirigieren" "faktische Verfügung" ist im Anbetracht der gesetzlichen Regelung für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Lieferortes unbeachtlich.

Zum Vorsteuerabzug wird bemerkt, dass sich die Vorschriften des § 12 Abs. 1 Z. 1 und des § 12 Abs. 1 Z. 2 gegenseitig ausschließen. Der Unternehmer kann somit im Zusammenhang mit dem Bezug eines Gegenstandes nicht zugleich gesondert eine gesondert in Rechnung gestellte USt und eine EUST als Vorsteuer abziehen. Daher kann auch in Fällen, in denen nicht der Unternehmer, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht hat, sondern ein späterer Abnehmer den eingeführten Gegenstand beim Zollamt zum freien Verkehr abfertigen lässt, nur der Unternehmer den Abzug der EUST geltend machen, der bei der Einfuhr umsatzsteuerrechtlich Verfügungsberechtigt war (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 12 Anm. 300 65ft). Die Entrichtung der EUST ist grundsätzlich durch einen zollamtlichen Beleg nachzuweisen. Wird die EUST nicht vom vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer selbst entrichtet, benötigt er den Beleg über die Entrichtung der EUST. Es besteht die Möglichkeit, dass vom Zollamt Ersatzbelege ausgestellt werden, in denen für Zwecke des Vorsteuerabzuges die Entrichtung der EUST bestätigt wird.

Die Voraussetzungen für die Ausstellung von Ersatzbelegen sind in den zollrechtlichen Vorschriften geregelt und nicht von den im Schreiben erwähnten Umständen (schwierige Zuordnung der Lieferungen) abhängig. Um den ebenfalls angesprochenen Missbrauch der Ersatzbescheinigungen zum doppelten Vorsteuerabzug hintanzuhalten, wird bei Ausstellung eines Ersatzbeleges für Zwecke des Vorsteuerabzuges auf der Sammelanmeldung die teilweise Ungültigkeit für den Vorsteuerabzug angemerkt und der Wortlaut der zu bestätigenden Ersatzbelege entsprechend abgeändert (vgl. RZ 1869 UStR 2000).

Wie in den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, wird die umsatzsteuerliche Beurteilung des gegenständlichen Reihengeschäftes sowie die Frage des Vorsteuerabzuges durch die umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen geregelt. In den Ausführungen und Beispielen in der Fachliteratur und den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 findet die Beurteilung eine Bestätigung. Die in ihrer Anfrage vorgebrachten besonderen Umstände sind nicht

geeignet, die durch das Gesetz gebotene umsatzsteuerliche Beurteilung zu widerlegen. Auch dem Hinweis, dass die derzeitige Vorgangsweise ("Nichtsteuerbarkeit der zweiten Lieferung") aus Praktikabilitätsgründen in ganz Österreich unabhängig von der fachlichen Beurteilung akzeptiert würde, ist kein Erfolg beschieden. Eine mit dem Gesetz nicht im Einklang zu bringende Vorgangsweise der Abgabenbehörde vermag keinerlei Rechtswirkung für andere Steuerpflichtige zu entfalten (VwGH 14. Dezember 2000, 95/15/0189; 12.1.1994, 93/13/0164)."

In weiterer Folge fand gemäß [§ 151 Abs. 3 BAO](#) eine Prüfung der Aufzeichnungen für die Jahre 1998 bis 2000 sowie eine Nachschau betreffend 1-6/2002 statt, wozu der gemäß [§ 150 BAO](#) erstattete Bericht vom 9. September 2002 unter anderem ausführt:

„Die Firma S DID (A1) betreibt einen Holzhandel, wobei die Ware vorwiegend bei tschechischen Lieferanten (CH) bezogen wird. Die Lieferung erfolgt "frei Grenze unverzollt und unbesteuerter". Die Ware wird vom tschechischen Lieferanten direkt an die Endabnehmer (A2) versendet. Der Transport der Waren erfolgt mittels Bahn oder LKW. Die Ware wird in der Regel in einem Zollager des Endabnehmers (A2) eingelagert und ebendort im Sammelmeldeverfahren zum freien Verkehr abgefertigt. Die Verrechnung der EUST erfolgt direkt an A2, der sie als Vorsteuer geltend macht.

Bisherige Beurteilung:

Lieferung CZ an A 1 nicht steuerbar

Lieferung A 1 an A2 nicht steuerbar, EUST zahlt A2 und zieht sie als Vorsteuer wieder ab.

Bei Umsätzen, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten an den letzten Abnehmer gelangt, ist zu beachten, dass die Umsätze jeder für sich bestimmt (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden, der Ort der einzelnen Umsätze jedoch für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gem. § 3 Abs 8 bestimmt werden kann.

Das heißt:

Lieferung CZ an A1 (§ 3 Abs 8 UStG) Lieferort = Tschechien

Lieferung A1 an A2 (§ 3 Abs 7 UStG) Lieferort = Österreich, Umsatz steuerbar und steuerpflichtig

Da die zollrechtliche Abfertigung der Waren durch A2 oder durch eine Spedition in seinem Namen erfolgt ist A2 Schuldner der EUST.

Zum Abzug der EUST als Vorsteuer ist hingegen der Unternehmer berechtigt, für dessen Unternehmen die Gegenstände der Lieferung eingeführt worden sind. Das ist A1, da dieser im Zeitpunkt der Einfuhr der Gegenstände über diese verfügungsberechtigt war."

Tz. 15: Entgelte lt. BP:

Aufgrund der in Tz. 14 dargestellten Feststellungen sind folgende Umsätze steuerbar und steuerpflichtig:

	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>
Erhöhung Entg. zu 10% USt	1.285.694,66	1.156.141,71	1.439.089,92
Provisionserlöse			17.500,00
Summe	<u>1.285.694,66</u>	<u>1.156.141,71</u>	<u>1.456.589,92</u>

Tz. 16: Vorsteuern:

Aufgrund der Tatsache, dass für den gesamten Prüfungs.- bzw. Nachschauzeitraum keine Ersatzbelege zum Zwecke des Vorsteuerabzuges vorgelegt wurden, ist die, vom Endabnehmer entrichtete Einfuhrumsatzsteuer beim geprüften Unternehmen nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

Tz. 17: Bemessungsgrundlagen:

	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>
Entgelte lt. Erkl.			
Entgelte lt. BP	1.285.694,66	1.156.141,71	1.456.589,92
davon Entg. 10% USt lt. BP	1.285.694,66	1.156.141,71	1.456.589,92
Vorsteuern lt. Erk. = lt. BP	-6.422,69	-6.968,34	-10.726,62

Tz. 18: USt-Nachschau:

Aufgrund der in Tz. 14 dargestellten Feststellungen sind folgende Umsätze steuerbar und steuerpflichtig:

	<u>2001</u>	<u>1-6/2002</u>
Erhöhung Entg. zu 10% USt in öS	1.034.023,03	
Erhöhung Entg. zu 10% USt in €		42.763,83

Tz. 19: Bemessungsgrundlagen USt-Nachschau:

	<u>2001</u> <u>in öS</u>	<u>1-6/2002</u> <u>in €</u>
Entgelte lt. BP	1.034.023,03	42.763,83
Vorsteuern	-6.035,37	-145,34

Mit Bescheid vom 23. September 2002 wies das Finanzamt Neunkirchen die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 12/2000 und 1-3/2001 als unbegründet ab:

„Die Berufung wurde abgewiesen, da über die genannten Zeiträume im Zuge einer Betriebsprüfung über den Sachverhalt in Bezug auf den Steuersatz neu abgesprochen wurde. Hinsichtlich der unterschiedlichen Rechtsauffassung betreffend die Steuerbarkeit der

Lieferungen in Reihengeschäften besteht die Möglichkeit der Berufung gegen die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide."

Der Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 1. Oktober 2002 unterzieht den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend einen Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen von 1.285.694,66 S der Umsatzsteuer (10%), woraus sich USt. von 128.569,47 S ergibt. Nach Abzug der Vorsteuer laut Erklärung (6.422,69 S) resultierte hieraus eine Nachforderung von 122.147,00 S bzw. 8.876,77 €.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)		1.285.694,66
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		1.285.694,66
Davon sind zu versteuern mit		
10 % ermäßigter Steuersatz	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
	1.285.694,66	128.569,47
Summe Umsatzsteuer		128.569,47
 Gesamtbetrag der Vorsteuern		 -6.422,69
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)		122.147,00
 Bisherige Steuer		 -6.423,00
Mehrbetrag		128.570,00

Die Umsatzsteuererklärung 1999 des Einzelunternehmens vom 7. Juli 2001 weist Umsätze von 0,00 S und eine Vorsteuer von 6.968,00 S aus.

Laut Beilage zu den Steuererklärungen 1999 betrugen die „Holzerlöse (nicht steuerbar)“ 1.156.141,71 S. Die Aufwendungen für die Holzeinkäufe betrugen 993.873,80 S.

Der Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 1. Oktober 2002 unterzieht einen Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen von 1.156.141,71 S der Umsatzsteuer (10%), woraus sich USt. von 115.614,17 S ergibt. Nach Abzug der Vorsteuer laut Erklärung (6.968,34 S) resultierte hieraus eine Nachforderung von 108.646,00 S bzw. 7.895,61 €.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)		1.156.141,71
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		1.156.141,71
Davon sind zu versteuern mit:		
	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	0,00	0,00
10 % ermäßigter Steuersatz	1.156.141,71	115.614,17
Summe Umsatzsteuer		115.614,17
 Gesamtbetrag der Vorsteuern		 -6.968,34
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)		108.646,00
 Bisherige Steuer		 -6.968,00
Mehrbetrag		115.614,00

Die Umsatzsteuererklärung 2000 des Einzelunternehmens vom 15. Mai 2002 weist Umsätze von 0,00 S und eine Vorsteuer von 10.727,00 S aus.

Laut Beilage zu den Steuererklärungen 2000 betrugen die „Holzerlöse (nicht steuerbar)“ 1.439.089,92 S. Die Aufwendungen für die Holzeinkäufe betrugen 1.372.877,06 S.

Der Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 1. Oktober 2002 unterzieht einen Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen von 1.456.589,92 S der Umsatzsteuer (10%), woraus sich USt. von 145.658,99 S ergibt. Nach Abzug der Vorsteuer laut Erklärung (10.726,62 S) resultierte hieraus eine Nachforderung von 7.646,421 €.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)		1.456.589,92
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		1.456.589,92
Davon sind zu versteuern mit:		
	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	1.456.589,92	145.658,99
Summe Umsatzsteuer		145.658,99
 Gesamtbetrag der Vorsteuern		 -10.726,62
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)		134.932,00
 Bisherige Steuer		 -10.727,00
Mehrbetrag		145.659,00

Die Umsatzsteuererklärung 2001 des Einzelunternehmens vom 30. April 2003 weist Umsätze von 0,00 S und eine Vorsteuer von 6.148,00 S aus.

Laut Beilage zu den Steuererklärungen 2001 betrugen die „Holzerlöse (nicht steuerbar)“ 1.034.023,03 S. Die Aufwendungen für die Holzeinkäufe betrugen 934.902,62 S.

Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 1. Oktober 2002 unterzieht einen Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen von 1.034.023,03 S der Umsatzsteuer (10%), woraus sich USt. von 103.402,30 S ergibt. Nach Abzug der Vorsteuer (6.035,37 S) resultierte hieraus eine Festsetzung von 7.075,04 €.

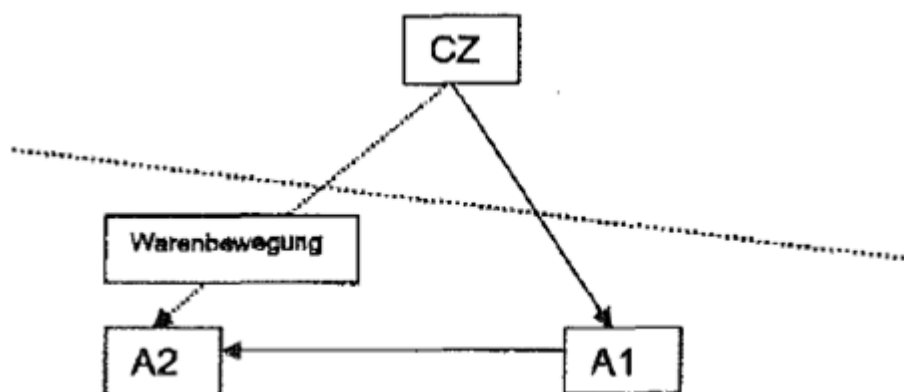
Die Vorläufigkeit wurde damit begründet, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Mit Bescheid vom 1. Oktober 2002 wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-06/2002 mit 4.131,04 € festgesetzt, wobei Umsatzsteuer von 4.276,38 € aus Umsätzen von 42.763,83 € Vorsteuer von 145,34 € gegenüber gestellt wurde.

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2002 erhob die steuerliche Vertretung namens des Bw unter anderem gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-6/2002, alle vom 1. Oktober 2002, Berufung mit dem Antrag, „die berufungsgegenständlichen Bescheide aufzuheben“. Eine Begründung werde nachgereicht.

Mit Telefax vom 17. Dezember 2002 wurde die Berufung wie folgt begründet:

„Unsere Mandantschaft (A 1) ist Unternehmer iS des UStG. Sie betreibt einen Holzhandel, wobei Ware vorwiegend bei tschechischen Lieferanten (CZ) bezogen wird. Die Lieferung erfolgt "frei Grenze unverzollt und unversteuert". Die Ware wird vom tschechischen Lieferanten direkt an die österreichischen Endabnehmer (A2) unserer Mandantschaft versendet. A2 ist ebenfalls Unternehmer iS des Umsatzsteuergesetzes und regelbesteuert, Der Transport der Ware erfolgt mittels Bahn oder LKW, wobei die Ware in den meisten Fällen von der ÖBB oder einem grenzansässigen Spediteur abgefertigt wird. In einigen Fällen wird die Ware in einem Zollager des Endabnehmers A2 eingelagert und ebendort zum freien Verkehr abgefertigt. Die Verrechnung der Einfuhrumsatzsteuer erfolgt derzeit direkt an A2, der sie als Vorsteuer geltend macht.



Unsere Beurteilung des Sachverhalts lautet wie folgt:

- *Lieferung CZ -> A 1: Die Lieferung ist in Österreich nicht steuerbar, da der Beginn der Beförderung der gelieferten Ware in Tschechien liegt (§ 3 (8) UStG 1994).*
- *Lieferung A 1 -> A2: Aufgrund der Lieferklausel "unverzollt und unversteuert" hat A 1 seinen Auftrag mit Einlangen des Holzes an der österreichischen Grenze erfüllt und der Liefergegenstand sowie Kosten und Gefahr gehen auf A2 über. Damit ist nach der allgemeinen Bestimmung des § 3 (7) der Lieferort ebenfalls in Tschechien, sodass auch A1 an A2 einen nicht in Österreich steuerbaren Umsatz tätigt. Hierfür spricht uE auch, dass die Frachtpapiere direkt vom Versender bzw. dessen Spediteur an den Endabnehmer übermittelt werden und A 1 auch praktisch keine Dispositionsmöglichkeit über den Gegenstand hat. Theoretisch könnte die Lieferung noch vor Grenzübertritt vom Endabnehmer umdirigiert werden, sodass in diesem Fall ein Österreichbezug überhaupt nicht vorläge. Die faktische Verfügung liegt uE also eindeutig bei A2. UE käme ev. auch § 3 (9) zur Anwendung: A 1 als Lieferer wird nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer und ist daher die Lieferung nicht im Inland erfolgt.*

Wir geben zu bedenken, daß es zu keinem Umsatzsteuerausfall kommen kann, weil die bisherigen österreichischen Endabnehmer umsatzsteuerlich regelbesteuert waren. Für die praktische Administration ergäbe sich jedoch durch die vom Finanzamt vertretene Vorgangsweise das Problem der Verrechnung der Einfuhrumsatzsteuer an A 1. Außerdem widerspräche eine Verrechnung auch der Lieferklausel, weil A 1 kaufvertragswidrig mit Einfuhrumsatzsteuer belastet würde.

Da diese Angelegenheit nahezu alle österreichischen Rundholzimporte betrifft, wird derzeit versucht, eine praktikable Lösung zu finden und wir müssen uns daher eine Ergänzung oder Änderung unserer Berufungsbegründung vorbehalten.... "

Die Umsatzsteuererklärung 2002 des Einzelunternehmens vom 2. August 2004 weist Umsätze von 2.941,40 € und eine Vorsteuer von 731,62 € aus.

Laut Beilage zu den Steuererklärungen 2002 betrugen die „Holzerlöse (nicht steuerbar)“ 126.113,26 €. Die Aufwendungen für die Holzeinkäufe betrugen 115.981,95 €.

Mit Bericht vom 20. April 2003 legte das Finanzamt Neunkirchen die Berufung des Bw gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998, 1999, 2000, 2001 und 1-6/2002 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz – unter Hinweis auf die parallele Vorlage der Berufung der GmbH – zur Entscheidung vor und beantragte Berufungsabweisung.

Am 28. November 2003 fand am Finanzamt Neunkirchen im Beisein des Bw die (erste) Erörterung der Sach- und Rechtslage ([§ 279 Abs. 3 BAO](#)) in den Berufungsverfahren des Einzelunternehmens und der GmbH statt.

Der Referent teilte den Parteien bereits im Vorfeld unter Übermittlung einer Übersicht über den Verfahrensstand mit, dass sich die vom Finanzamt zur Umsatzsteuerpflicht auf Grund der von der steuerlichen Vertretung in der Finanzlandesdirektion eingeholten Rechtsauskünften vertretene Rechtsauffassung mit der herrschenden Steuerrechtslehre in Einklang befinde. Zu prüfen wäre allenfalls, ob – und in welchem Umfang und unter welchen Voraussetzungen – über die bisher anerkannten Vorsteuern hinaus weitere Vorsteuern Berücksichtigung finden können, um ein den tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnissen im Sinne von *Ruppe*, UStG, § 12 Tz 50, Rechnung tragendes Ergebnis zu erzielen.

Am 23. November 2003 wurde vereinbart, dass der Bw einen Lösungsvorschlag an das Finanzamt erstatte. Sollte es nicht zur Erlassung von Berufungsvorentscheidungen kommen, werde der Bw bis 1. Juli 2004 einen Schriftsatz vorlegen, in welchem die von ihm neu hervorgebrachten Argumente detailliert dargestellt werden.

Mit Telefax vom 13. Juli 2004 teilte die steuerliche Vertretung der Berufungsbehörde mit:

„...In oben angeführtem Berufungsverfahren haben wir anlässlich unseres Erörterungstermines im November 2003 festgehalten, dass bis Mitte des Jahres 2004 die Möglichkeit einer einvernehmlichen und für alle Seiten zufrieden stellenden Lösung des anhängigen Umsatzsteuerfalles mit dem Finanzamt Neunkirchen geprüft werden sollte.

Nunmehr hat am 7. Juli dJ diesbezüglich in Anwesenheit der Herren Mag. St, HR Mag. H, Mag. Sch und Frau R, Mitarbeiterin unserer Kanzlei, eine Besprechung in dieser Angelegenheit im Finanzamt Neunkirchen stattgefunden.

Demnach kommt eine Schätzung der Vorsteuern in selber Höhe wie die nach Dafürhalten des Finanzamtes zu entrichtenden Umsatzsteuern für das Finanzamt nicht in Frage. Jede andere Lösung bedeutet jedoch für unsere Mandantschaft eine existenzbedrohliche und auch unbillige Steuerbelastung. Dies haben wir bereits anlässlich unseres Termins im November 2003 festgestellt.

Sohin konnte eine Lösung in dieser Angelegenheit leider nicht erwirkt werden und wir ersuchen daher um Erlass einer Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat.

Aufgrund der aktuellen Entwicklung wollen wir dazu ergänzend bemerken, dass die jüngste Rechtsentwicklung offenbar darauf hindeutet, dass eine Trennung zwischen bewegter und ruhender Lieferung entsprechend der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nach Ansicht des VwGH nicht zwingend ist. Diesbezüglich ist ein entsprechendes Ansuchen um Vorabentscheidung an den EuGH gerichtet worden. Mit dieser Argumentation könnten eventuell sämtliche Lieferungen als im (damaligen) Drittland steuerpflichtig behandelt werden und wir bitten Sie, diese Entwicklung bei Ihrer Entscheidung zu berücksichtigen (VwGH 26.5.2004, [99/14/0244](#), EU 2004/0001) und legen Ihnen die uns vorliegende Literaturstelle bei."

Mit Beschluss vom 26. Mai 2004, 99/14/01244, hat der VwGH dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. Ist Artikel 8 Abs. 1 Buchstabe a erster Satz der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG, so auszulegen, dass der Ort des Beginns der Versendung oder Beförderung auch dann maßgeblich ist, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand ein Liefergeschäft abschließen und die mehreren Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden?

2. Können mehrere Lieferungen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen angesehen werden, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand ein Liefergeschäft abschließen und die mehreren Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden?

3. Falls Frage 1 zu bejahen ist, gilt als Ort des Beginns der zweiten Lieferung der tatsächliche Abgangsort des Gegenstandes oder der Ort, an dem die erste Lieferung endet?

4. Ist es für die Beantwortung der Fragen 1 bis 3 von Bedeutung, in wessen Verfügungsmacht sich der Gegenstand während der Warenbewegung befindet?"

Mit Bescheid vom 26. Juli 2004 wurde vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt hierauf die Entscheidung über die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998, 1999, 2000, 2001 und 1-6/2002 zum beim EuGH zu C-245/04 anhängigen Vorabentscheidungsverfahren ausgesetzt.

Mit Datum 11. Dezember 2007 wurde der Umsatzsteuerbescheid vom 1. Oktober 2001 gemäß [§ 293 BAO](#) berichtigt und der Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 446,82 € statt mit 438,61 (Zahllast somit 7.067,72 € statt 7.075,94 €).

Der in weiterer Folge ergangene (vorläufige) Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 11. Dezember 2007 unterzieht einen Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen von 129.054,66 € der Umsatzsteuer (326,91 € zu 20%, 128.727,75 € zu 10%), woraus sich USt. von 12.938,16 € ergibt. Nach Abzug der Vorsteuer laut Erklärung (–731,62 €) resultierte hieraus eine Zahllast von 12.206,54 € und eine Nachforderung von 8.266,17 €.

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)			129.054,66 E
Davon sind zu versteuern mit:			
	Bemessungsgrundlage		Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	326,91 E		65,38 E
10 % ermäßigter Steuersatz	128.727,75 E		12.872,78 E
Summe Umsatzsteuer			12.938,16 E
Gesamtbetrag der Vorsteuern			–731,62 E
Zahllast			12.206,54 E
<hr/>			
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift			
Festgesetzte Umsatzsteuer			12.206,54 E
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer			–3.940,37 E
Abgabennachforderung			8.266,17 E

Am selben Tag erging auch ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003. Dieser unterzieht einen Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen von 138.988,38 € der Umsatzsteuer (10%), woraus sich USt. von 13.898,84 € ergibt. Nach Abzug der Vorsteuer laut Erklärung (–533,22 €) resultierte hieraus eine Zahllast von 13.365,62 € und eine Nachforderung von 13.490,65 €.

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)			138.988,38 E
Davon sind zu versteuern mit:			
10 % ermäßigter Steuersatz	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer	
	138.988,38 E	13.898,84 E	
Summe Umsatzsteuer		13.898,84 E	
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-533,22 E	
Zahllast		13.365,62 E	
<hr/>			
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift			
Festgesetzte Umsatzsteuer		13.365,62 E	
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer		125,03 E	
Abgabennachforderung		13.490,65 E	

Laut Beilage zu den Steuererklärungen 2003 betrugen die „Holzerlöse (nicht steuerbar)“ 134.269,64 €. Die Aufwendungen für die Holzeinkäufe betrugen 116.803,38 €.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2008 erhob der Bw durch seine steuerliche Vertretung Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 vom 11. Dezember 2007 und verwies inhaltlich auf die bereits anhängigen Berufungen des Bw und der GmbH.

Nach einem Vorhalteverfahren wurde mit Bescheid vom 26. Februar 2008 vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Entscheidung über die Berufung vom 9. Jänner 2008 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 gemäß [§ 241 BAO](#) zum Verfahren VwGH [99/14/0244](#) ausgesetzt.

Mit Urteil EuGH 6. April 2006, [C-245/04](#), *EMAG Handel Eder OGH*, entschied der EuGH:

„1. Führen zwei aufeinanderfolgende Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands, so kann diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden, die als einzige befreit ist nach Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995.

Diese Auslegung gilt unabhängig davon, in der Verfügungsmacht welches Steuerpflichtigen — des Erstverkäufers, des Zwischenerwerbers oder des Zweiterwerbers — sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befindet.

2. Nur der Ort der Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, bestimmt sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 95/7; er befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie; er befindet sich entweder im Mitgliedstaat des Beginns oder im Mitgliedstaat der Ankunft dieser Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob diese Lieferung die erste oder die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen ist."

Der Gerichtshof betont (Rn 31) – hier zur Übergangsregelung des Abschnitts XVIa der Sechsten Richtlinie – dass der dortige Mechanismus „die Verlagerung der Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt“ erlaubt.

Zu der Überlegung, der Zwischenerwerber (entspräche im gegenständlichen Berufungsverfahren dem Bw) würde „selbst eine zweite Lieferung vornehmen, deren Ort sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung befände, wobei dieser zweiten Lieferung wiederum ein zweiter innergemeinschaftlicher Erwerb durch den Zweiterwerber gegenüberstünde, dessen Ort sich im Ankunftsmitgliedstaat befände“ vermeint der Gerichtshof (Rn 37), „eine solche Abfolge wäre nicht nur unlogisch, sondern auch unvereinbar mit der Systematik der Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten..."

„Erstens sind zwei aufeinanderfolgende Lieferungen, auch wenn sie nur zu einer einzigen Bewegung von Gegenständen führen, als eine nach der anderen erfolgt anzusehen. Denn der Zwischenerwerber kann die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Zweiterwerber nur übertragen, wenn er sie zuvor vom Erstverkäufer erhalten hat, und die Zweitlieferung kann daher erst erfolgen, wenn die Erstlieferung durchgeführt ist. Da sich der Ort des Erwerbs der Gegenstände durch den Zwischenerwerber im Ankunftsmitgliedstaat ihrer Versendung oder Beförderung befindet, widerspräche es jeder Logik, wenn dieser Steuerpflichtige so behandelt würde, als würde er die nachfolgende Lieferung derselben Gegenstände vom Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung aus vornehmen." (Rn 38 f).

„Zweitens lässt sich mit der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, nach der die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen nur einer

der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen zugeordnet wird, auf einfache Weise das mit der Übergangsregelung des Abschnitts XVIa dieser Richtlinie angestrebte Ziel erreichen, das darin besteht, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, zu verlagern. Zu dieser Verlagerung kommt es nämlich bei dem einzigen Umsatz, der zu einer innergemeinschaftlichen Bewegung von Gegenständen führt, aufgrund von Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 (Befreiung der Lieferung, die zu einer innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung führt, durch den Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung) in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b in der Fassung von Artikel 28f Nummer 1 (vom Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung gewährter Abzug oder gewährte Erstattung der in diesem Mitgliedstaat geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer) und Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 (Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Ankunftsmitgliedstaat) der Sechsten Richtlinie. Dieser Mechanismus gewährleistet eine klare Abgrenzung der Steuerhoheit der betroffenen Mitgliedstaaten" (Rn 40).

„Ist die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt und die daher mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergehen muss, der im Ankunftsmitgliedstaat dieser Versendung oder Beförderung besteuert wird, die erste der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der zweiten Lieferung am Ort des ihr vorausgegangenen innergemeinschaftlichen Erwerbs, also im Ankunftsmitgliedstaat. Ist dagegen die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der ersten Lieferung, die naturgemäß vor der Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt ist, im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung" (Rn 50).

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem in weiterer Folge ergangenen Erkenntnis VwGH 25. Juni 2008, [2006/14/0107](#), unter anderem aus:

„Gemäß [§ 3 Abs. 1 UStG 1994](#) sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

[§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) bestimmt, dass eine Lieferung dort ausgeführt wird, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Wird der Gegenstand einer Lieferung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten befördert oder versendet, so gilt gemäß [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) idF vor [BGBl. I Nr.](#)

134/2003 die Lieferung mit dem Beginn der Beförderung oder mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter als ausgeführt.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, nach den dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung lägen - was die belangte Behörde verkannt habe - gegenständlich sogenannte Reihengeschäfte vor. Die K GmbH habe von näher bezeichneten Unternehmen in Rotterdam bzw. in Triest gelagerte Waren erst erworben, nachdem sie Bankgarantien habe vorlegen können, welche den Verkäufern die Zahlung gesichert hätten. In weiterer Folge seien die Verkäufer unmittelbar angewiesen worden, die Ware an den Spediteur zu übergeben. Dieser habe die Waren direkt zur Beschwerdeführerin transportiert. Solcherart lägen unzweifelhaft Reihengeschäfte vor, bei welchen die Verfügungsmacht direkt vom ersten Unternehmer dem dritten Unternehmer in der Reihe verschafft worden sei.

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass die 6. EG-RL weder eine Definition des Begriffes noch Sondervorschriften zum Reihengeschäft enthält. Es gelten für Reihenlieferungen die allgemeinen Grundsätze. Alle Lieferungen sind hinsichtlich des Zeitpunkts und des Ortes der Lieferung einzeln und nacheinander zu beurteilen (vgl. Ruppe, UStG2, Tz. 14ff zu Art. 3 BMR; Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 484; Zorn, Umsatzsteuerliche Reihengeschäfte zwischen Österreich und Deutschland im Binnenmarkt, SWK 1994, A 557). Das UStG 1994 enthielt bis Ende 1996 für Reihengeschäfte zwar eine Sonderregelung (§ 3 Abs. 2). Doch war nach Art. 3 Abs. 2 BMR § 3 Abs. 2 UStG 1994 nicht anzuwenden, wenn im Rahmen eines Reihengeschäftes ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorlag. Ab 1. Jänner 1997 ist § 3 Abs. 2 UStG 1994 generell entfallen."

Da seitens der Parteien hierauf keine Reaktion erfolgte, lud der Unabhängige Finanzsenat zu einem weiteren (zweiten) Erörterungsgespräch.

Am 25. Mai 2011 wurde bei diesem einvernehmlich festgehalten, dass mit diesem Tag die vom Finanzamt verfügte Aussetzung gemäß § 281 BAO ihre Wirkung verloren habe.

Die GmbH befinde sich in Liquidation, wobei ein Abgabenrückstand von ca. 1,4 Mio. € aushafte, der mangels Vermögens nicht einbringlich sei. Der Geschäftsführer (Bw) werde vom Finanzamt nicht zur Haftung herangezogen werden. Beim Einzelunternehmen hafte ein Rückstand von rund 66.000 € aus, wobei der Bw nur mehr Pensionseinkünfte beziehe. Die Berufungen der GmbH wurden gemäß § 256 BAO zurückgenommen, hinsichtlich des Einzelunternehmens werde am 7. Juli 2011 eine Besprechung der steuerlichen Vertretung mit dem Finanzamt erfolgen, über deren Ergebnis der UFS unterrichtet werde.

Nachdem sich diese Gespräche offenbar nicht als zielführend erwiesen, wurde – nach mehreren Terminverschiebungen - ein (dritter) Erörterungstermin anberaumt, um den Parteien die beabsichtige Erledigung durch die Berufungsbehörde vorzuhalten.

Mit Schreiben vom 23. Feber 2012 erhob der Bw durch seine steuerliche Vertretung Vorlageerinnerung hinsichtlich der Berufung vom 8. Jänner 2008 betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 vom 11. Dezember 2007.

Mit E-Mail vom 24. Feber 2012 gab die steuerliche Vertretung verschiedene Bemessungsgrundlagen für die Berufungserledigung bekannt.

Streitgegenständlich sind folgende Abgabenfestsetzungen betreffend Umsatzsteuer (teilweise wirken die Berufungen gemäß [§ 274 BAO](#) weiter):

Umsatzsteuer für 1998 in ATS EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.285.694,66
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.285.694,66
--	--------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	1.285.694,66	128.569,47
Summe Umsatzsteuer		128.569,47

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-6.422,69
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	122.147,00

Umsatzsteuer für 1999 in ATS EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.156.141,71
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.156.141,71
--	--------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	0,00	0,00
10 % ermäßigter Steuersatz	1.156.141,71	115.614,17
Summe Umsatzsteuer		115.614,17

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-6.968,34
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	108.646,00

Umsatzsteuer für 2000 in ATS

EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.456.589,92
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.456.589,92
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

10 % ermäßigter Steuersatz	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
	1.456.589,92	145.658,99
Summe Umsatzsteuer		145.658,99

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-10.726,62
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	134.932,00

Umsatzsteuer für 2001 in ATS

EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.034.023,03
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.034.023,03
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

10 % ermäßigter Steuersatz	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
	1.034.023,03	103.402,30
Summe Umsatzsteuer		103.402,30

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-6.148,37
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	97.254,00

Umsatzsteuer für 2002 in EUR

EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	129.054,66
Summe	129.054,66

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	129.054,66
---	-------------------

Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	326,91	65,38
10 % ermäßigter Steuersatz	128.727,75	12.872,78
Summe Umsatzsteuer		12.938,16
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-731,62
Zahllast		12.206,54

Umsatzsteuer für 2003 in EUR		EVAB 6.31
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)		138.988,38
Summe		138.988,38
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		138.988,38
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	138.988,38	13.898,84
Summe Umsatzsteuer		13.898,84
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-533,22
Zahllast		13.365,62

In der (dritten) Erörterung der Sach- und Rechtslage am 11. April 2012 wurde den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabeverfahrens vom Referenten die am Ende der Entscheidungsgründe dargestellte Schätzung vorgehalten.

Die steuerliche Vertretung erklärte sich mit der beabsichtigten Erledigung für einverstanden, seitens des Finanzamtes wurde keine Erklärung abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Berufung vom 22. Oktober 2002 gemäß [§ 274 BAO](#) auch als gegen die in weiterer Folge erlassenen Bescheide betreffend die strittigen Veranlagungsjahre – wie aus dem Spruch der Berufungsentscheidung ersichtlich – gerichtet gilt. Die Berufung vom 8. Jänner 2007 ist daher hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 als weiterer Schriftsatz im Rahmen des zu RV/0616-W/03 geführten Berufungsverfahrens zu sehen, sodass zu RV/0610-W/12 (neu) nur die Umsatzsteuer 2003 anhängig ist.

Gemäß [§ 3 Abs. 1 UStG 1994](#) sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Eine Lieferung wird in [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) zufolge dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

[§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) idF BGBl I 1999/106 lautet:

'Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche

Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter."

[§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) idF BGBl I 1996/756 lautet:

"Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedsstaates, so ist diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder dessen Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtender Umsatzsteuer ist."

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Ferner kann der Unternehmer gemäß [§ 12 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994](#) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

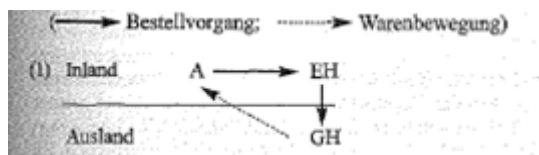
Wurde die Einfuhrumsatzsteuer durch einen anderen als dem Vorsteuerabzugsberechtigten bezahlt, benötigt der Vorsteuerabzugsberechtigte nach der Verwaltungspraxis grundsätzlich zur Durchführung des Vorsteuerabzuges vom Zahler den Zahlungsbeleg oder einen vom Zollamt zu diesem Zweck ausgestellten Ersatzbeleg.

Unstrittig ist sachverhaltsbezogen, dass der Bw (in den Grafiken der steuerlichen Vertretung: A1) in Österreich Holz an andere österreichische Unternehmer (in den Grafiken der steuerlichen Vertretung: A2) verkauft hat, das der Bw bei tschechischen Lieferanten (in den Grafiken der steuerlichen Vertretung: CZ) bestellte, worauf die tschechischen Lieferanten die Ware direkt an die österreichischen Endabnehmer mittels Bahn oder LKW versendet haben. Tschechien war im Berufszeitraum Drittland. Verfügungsmacht über die Ware erhielten die Endabnehmer somit in Österreich, dem Bestimmungsland.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die in den beiden zitierten Anfragebeantwortungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung und verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf diese.

Diese Rechtsauffassung steht mit der herrschenden Lehre im Einklang.

So behandeln *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz 71 den hier vorliegenden Fall eines Reihengeschäftes mit (damals) Drittlandsbezug und gelangen zu der Auffassung, dass der Bw (bei *Ruppe/Achatz* EH, in den Grafiken des steuerlichen Vertreters A1), im Inland liefert („EH liefert steuerbar im Inland“). „Ist A Schuldner der EUST, so tätigt GH eine nicht steuerbare Ausfuhrlieferung (Beginn der Beförderung oder Versendung“. „Wird die Verzollung durch GH [in den Grafiken des steuerlichen Vertreters CZ] vorgenommen, liefert er wegen § 3 Abs 9 im Inland, kann aber die entrichtete EUST als Vorsteuer abziehen. Ebenso liefert EH [der Zwischenhändler, also der Bw] im Inland“:



Sowohl wenn der ausländische Lieferant (CZ, GH) die EUST schuldet als auch wenn dies der inländische Endabnehmer (A2, A) tut, in beiden Fällen liefert der Bw (A1, EH) im Inland.

Einzuräumen ist dem Bw, dass die umsatzsteuerliche Qualifikation von Reihengeschäften weiterhin mit Rechtsunsicherheit verbunden ist (siehe etwa die ausführlichen Darstellungen bei *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz 52 ff oder bei *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 3 Rz 226 ff.), weswegen alternative Lösungen – etwa ein Vermittlungsgeschäft – vorgezogen werden sollten (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz 61).

Vorsteuerabzugsberechtigt ist nicht derjenige, der die EUST nach zollrechtlichen Vorschriften schuldet, sondern der Unternehmer, für dessen Unternehmen der Gegenstand bei der Einfuhr bestimmt ist (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 224).

Nach dem Vorgesagten steht dem Bw grundsätzlich – bei richtiger Vorgangsweise – der Vorsteuerabzug hinsichtlich der auf die streitgegenständlichen Lieferungen entfallenden EUST zu. Den Endabnehmern hingegen steht – bei richtiger Vorgangsweise – nicht der Vorsteuerabzug der EUST zu, sondern die ihnen vom Bw – bei richtiger Vorgangsweise – in Rechnung zu stellende USt.

Die sachlichen Voraussetzungen für den Abzug der EUST als Vorsteuer sind (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 12 Tz 368):

- die vollzogene Einfuhr eines Gegenstandes
- die Entrichtung der EUST
- die Einfuhr muss für das Unternehmen erfolgt sein.

Nur die entrichtete EUST kann als Vorsteuer geltend gemacht werden. Entrichtet ist die EUST mit der Barzahlung an die Zollbehörde bzw. die Annahme anderer Zahlungsmittel, die schuldbefreiende Wirkung haben.

Nicht erforderlich ist, dass der Unternehmer die EUST selbst als Schuldner entrichtet hat. Er kann sie als Vorsteuer auch dann abziehen, wenn sein Beauftragter, zB der Spediteur, der Frachtführer oder der Handelsvertreter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. In diesen Fällen ist der Abzug davon abhängig, dass sich der Unternehmer den betreffenden zollamtlichen Belegen oder einen zollamtlich bescheinigten Ersatzbeleg für den Vorsteuerabzug aushändigen lässt.

Der Nachweis der Höhe der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten EUST muss (nach Verwaltungspraxis) grundsätzlich mittels eines zollamtlichen Originalbeleges (zB Eingangsabgabenbescheid, Berufungsvorentscheidung udgl) erfolgen (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, aaO, § 12 Tz 377; UStR 2000 Rz 1864).

In bestimmten Fällen werden durch das Zollamt auch Ersatzbelege ausgestellt, die dies falls als Nachweis gelten (*Scheiner/Kolacny/Caganeek*, aaO, § 12 Tz 379/2; UStR 2000 Rz 1868).

Das Finanzamt stellt außer Streit, dass der Bw vorsteuerabzugsberechtigt ist, vermisst jedoch die entsprechenden Belege.

Damit ist das Finanzamt grundsätzlich im Recht. Sind die Unterlagen für einen Vorsteuerabzug unvollständig oder nicht vorhanden, kann der Unternehmer grundsätzlich den Vorsteuerabzug nicht vornehmen.

Allerdings führt die vom Finanzamt eingeschlagene Vorgangsweise, zwar die Lieferungen des Holzes durch den Bw der Umsatzsteuer zu unterziehen, dem Bw aber keinerlei Vorsteuer aus dem Einkauf des Holzes zu gewähren, obwohl die Vorsteuerabzugsberechtigung dem Grunde nach außer Streit steht, im Ergebnis zu einer konfiskatorischen Vorgangsweise, die dem Zweck der Umsatzsteuer, den Endverbrauch zu belasten und im Unternehmensbereich neutral zu sein, diametral entgegen steht.

Nach Lehre und Rechtsprechung kommt in bestimmten Fällen auch die Schätzung von Vorsteuern in Betracht.

Voraussetzung hierfür ist, dass als erwiesen angenommen werden kann, dass überhaupt zum Vorsteuerabzug berechtigende Belege ausgestellt wurden (vgl. VwGH 13. 12. 1977, 1374/77; 15. 6. 1988, 84/13/0279), Der Mangel einer nicht vorhanden gewesenen ordnungsgemäßen Rechnung kann durch Schätzung nicht behoben werden (*Scheiner/Kolacny/Caganeek*, aaO, § 12 Tz 544).

Nach *Ruppe/Achatz*, aaO, § 12 Tz 57 sind Vorsteuern ein Teil der Besteuerungsgrundlage, für die eine Schätzung iSd [§ 184 BAO](#) grundsätzlich in Betracht kommt:

„Ziel der Schätzung ist die Ermittlung sachlich richtiger Besteuerungsgrundlagen. Ziel des Vorsteuerabzuges ist die Wahrung der Kostenneutralität der USt im Unternehmensbereich. Schon nach den gesetzlichen Wertungen hierfür ist die Vorlage von Rechnungen keine unabdingbare Voraussetzung: Wenn der Gesetzgeber in § 14 (und ähnlich im § 13) einen Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen zulässt, räumt er damit selbst ein, dass die Rechnung keine von der Sache unverzichtbare Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ist. Die pauschale Geltendmachung von - nicht in einer Rechnung belegten - Vorsteuern anhand allgemeiner wirtschaftlicher Erfahrungswerte ist somit - im Anwendungsbereich der entsprechenden Pauschalierungsregelung - möglich. Umso eher ist es dann zulässig bzw. geboten, bei individueller Schätzung der Besteuerungsgrundlagen Vorsteuern zu berücksichtigen, sofern der Unternehmer dies geltend macht und die Berücksichtigung offensichtlich der materiellen Wahrheit der Besteuerung eher entspricht als die Nichtberücksichtigung. Der Nachweis, dass eine Rechnung (ursprünglich) vorlag, ist bei dieser Sicht überflüssig, die Plausibilität des Erwerbs umsatzsteuerbelasteter Leistungen müsste - ebenso wie im Bereich des § 14 - genügen. Das widerspricht auch nicht dem Unionsrecht. Nach EuGH 5. 12.1996, C 85/95, „Reisdorf“, können die Mitgliedsstaaten in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Originalrechnung nicht mehr besitzt, „andere Beweise zulassen, aus denen sich ergibt, dass der Umsatz, auf den sich der Antrag auf Vorsteuerabzug bezieht, tatsächlich stattgefunden hat,“ Erforderlich ist danach nicht der Beweis dass ursprünglich eine Rechnung vorlag, sondern - systematisch gesehen zutreffender - der Nachweis, dass der Umsatz stattgefunden hat. Zweifellos tritt in solchen Fällen allerdings die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde in den Hintergrund, die (objektive) Beweislast trifft den Unternehmer (in diesem Sinne wohl auch Tipke, UR 1983, 106).“

Der Unabhängige Finanzsenat hält es für erwiesen, dass die dem Bw zuzurechnenden Einfuhren aus Tschechien ordnungsgemäß zollamtlich gestellt und ordnungsgemäß Einfuhrumsatzsteuer (vom Endabnehmer) entrichtet wurde und hierfür sowohl bei der Zollverwaltung als auch beim Entrichter der EUST entsprechende Belege vorhanden waren.

Eine derartige Vorgangsweise entspricht der Erfahrung des wirtschaftlichen Lebens. Dass die Zollbehörden eine Verzollung nicht vorgenommen hätten und/oder EUST nicht ordnungsgemäß entrichtet worden wäre, kann zwar nicht gänzlich ausgeschlossen werden, ist aber derart unwahrscheinlich, dass diese Möglichkeit bei der Schätzung weitestgehend (zum Unsicherheitsabschlag siehe unten) außer Ansatz zu bleiben hat.

Umstände, dass dem nicht so gewesen sein sollte, hat das Finanzamt nicht vorgetragen.

Angesichts der zurückliegenden Zeit sind diese Belege (die Zeiträume 1998 bis 2003 betreffen) jedoch nicht mehr beschaffbar, da von ihrer zwischenzeitigen Vernichtung auszugehen ist.

Einem Auftrag an den Bw, sich diese zu beschaffen und anschließend der Abgabenbehörde vorzulegen, steht heute die faktische Unmöglichkeit, diesem Auftrag nachzukommen, entgegen.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass überhaupt keine EUSt anzusetzen ist. Die anzurechnende Einfuhrumsatzsteuer, deren Entrichtung grundsätzlich als erwiesen anzusehen ist, ist vielmehr zu schätzen.

Laut den Beilagen zu den Steuererklärungen sind Holzeinkäufe im nachstehenden Umfang erfolgt. Diese Einkäufe waren demzufolge mit EUSt im nachstehenden Umfang belastet. Berücksichtigt man einen Unsicherheitsabschlag in Höhe von 10 Prozentpunkten, gelangt man zu einer zusätzlich zu berücksichtigenden Vorsteuer und gemeinsam mit der bisher anerkannten Vorsteuer zu der laut UFS zu berücksichtigenden Vorsteuer:

Jahr	Wareneinsatz	EUSt	davon 90%	bisher	neu
1998	1.185.601,54	118.560,15	106.704,14	6.422,69	113.126,83
1999	993.873,80	99.387,38	89.448,64	6.968,34	96.416,98
2000	1.372.877,06	137.287,71	123.558,94	10.726,62	134.285,56
2001	934.902,62	93.490,26	84.141,23	6.148,37	90.289,60
2002	115.981,95	11.598,20	10.438,38	731,62	11.170,00
2003	116.803,38	11.680,34	10.512,31	533,22	11.045,52

Hingegen ist dem im Telefax vom 13. Juli 2004 zum Ausdruck kommenden Ansinnen des Bw, Vorsteuern in Höhe der Umsatzsteuer zu schätzen, nicht zu folgen. Eine derartige Schätzung würde den wirtschaftlichen Gegebenheiten in keiner Weise entsprechen. Der Bw liefert dafür, abgesehen von seiner Intention, überhaupt keine Umsatzsteuerbelastung tragen zu wollen, auch keinerlei Begründung.

Gegen diese Schätzung haben die Parteien bei der Erörterung der Sach- und Rechtslage keinen Einwand erhoben.

Der Bw unterzieht seine Lieferungen der Umsatzsteuer und zieht sich die Einfuhrumsatzsteuer ab. Die sich hieraus ergebende Zahllast hat der Bw abzuführen. Die österreichischen

Abnehmer haben sich die Einfuhrumsatzsteuer abgezogen, hätten richtigerweise aber – bei Rechnungslegung – Anspruch auf (höhere) Vorsteuer in Höhe der Umsatzsteuer des Bw für seine Lieferungen gehabt.

Der Fiskus ist bei dieser Vorgangsweise jedenfalls nicht benachteiligt, da auf diese Weise der „Mehrwert“ in der Unternehmerkette gleich doppelt besteuert wird (einmal zutreffend beim Bw, das zweite Mal durch die niedrigere Vorsteuer beim jeweiligen Kunden), andererseits kann sich der Bw nicht beschwert erachten, wenn er es in Kenntnis der Rechtslage infolge der Auskünfte der Finanzverwaltung und des Berufungsverfahrens verabsäumt hat, rechtzeitig für die entsprechenden Belege zu sorgen, sodass dieser Unsicherheit mit einem entsprechenden Abschlag Rechnung getragen musste. Dass sich seine Kunden bei rechtsrichtiger Gestaltung eine höhere Vorsteuer abziehen hätten können, beschwert den Bw nicht.

Die Umsatzsteuer 1998 bis 2003 ist daher wie folgt festzusetzen (die Schillingbeträge der Jahre 1998 bis 2001 entsprechen folgenden Zahllasten in Euro):

1998: 15.443,00 S = 1.122,29 €; 1999: 19.197,00 S = 1.395,10 €; 2000: 11.373,00 S = 826,51 €; 2001: 13.113,00 S = 952,96 €.

Umsatzsteuer für 1998 in ATS

EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)			1.285.694,66
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)			1.285.694,66
Davon sind zu versteuern mit:			
10 % ermäßigter Steuersatz	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer	
	1.285.694,66	128.569,47	
Summe Umsatzsteuer			128.569,47
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)			-6.422,69
Einfuhrumsatzsteuer			-106.704,14
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)			15.443,00

Umsatzsteuer für 1999 in ATS

EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.156.141,71
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.156.141,71
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	0,00	0,00
10 % ermäßigter Steuersatz	1.156.141,71	115.614,17
Summe Umsatzsteuer		115.614,17

Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-6.968,34
--	-----------

Einfuhrumsatzsteuer	-89.448,64
---------------------	------------

Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	19.197,00
---	------------------

Umsatzsteuer für 2000 in ATS

EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.456.589,92
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.456.589,92
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	1.456.589,92	145.658,99
Summe Umsatzsteuer		145.658,99

Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-10.726,62
--	------------

Einfuhrumsatzsteuer	-123.558,94
---------------------	-------------

Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	11.373,00
---	------------------

Umsatzsteuer für 2001 in ATS

EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.034.023,03
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.034.023,03
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	1.034.023,03	103.402,30
Summe Umsatzsteuer		103.402,30

Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-6.148,37
--	-----------

Einfuhrumsatzsteuer	-84.141,23
---------------------	------------

Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	13.113,00
---	------------------

Umsatzsteuer für 2002 in EUR

EVAB 6.31

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	129.054,66
Summe	129.054,66
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	129.054,66
Davon sind zu versteuern mit:	
20 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 326,91 Umsatzsteuer 65,38
10 % ermäßigter Steuersatz	128.727,75 <u>12.872,78</u>
Summe Umsatzsteuer	12.938,16
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-731,62
Einfuhrumsatzsteuer	<u>-10.438,38</u>
Zahllast	1.768,16

Umsatzsteuer für 2003 in EUR

EVAB 6.32

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	138.988,38
Summe	138.988,38
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	138.988,38
Davon sind zu versteuern mit:	
10 % ermäßigter Steuersatz	Bemessungsgrundlage 138.988,38 Umsatzsteuer 13.898,84
Summe Umsatzsteuer	13.898,84
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-533,22
Einfuhrumsatzsteuer	<u>-10.512,31</u>
Zahllast	2.853,31
Abgabennachforderung	2.853,31

Sämtliche Bescheide ergehen endgültig, da (mittlerweile) kein Grund für eine vorläufige Abgabenfestsetzung gemäß [§ 200 BAO](#) vorliegt.

Insgesamt ergibt sich folgender Unterschied zu der vom Finanzamt vorgenommenen Veranlagung:

Jahr	Zahllast FA	Zahllast FA	Zahllast UFS	Zahllast UFS	Differenz
1998	ATS 128.569,47	€ 9.343,51	ATS 15.443,00	€ 1.122,29	-€ 8.221,22
1999	ATS 115.614,17	€ 8.402,01	ATS 19.197,00	€ 1.395,10	-€ 7.006,91
2000	ATS 134.932,00	€ 9.805,89	ATS 11.373,00	€ 826,51	-€ 8.979,38
2001	ATS 97.254,00	€ 7.067,72	ATS 13.113,00	€ 952,96	-€ 6.114,76
2002		€ 12.206,54		€ 1.768,16	-€ 10.438,38
2003		€ 13.365,62		€ 2.853,31	-€ 10.512,31
Gesamt		€ 60.191,29		€ 8.918,32	-€ 51.272,97

Eine derartige Steuerbelastung kommt den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten wesentlich näher als die vom Finanzamt ermittelte, die letztlich auf eine Besteuerung von

Umsätzen im Unternehmensbereich ohne adäquate Berücksichtigung der mit der Erzielung dieser Umsätze notwendigerweise verbundenen Vorsteuer hinausläuft.

Wien, am 12. April 2012