



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch die Dkfm. Heinz Österreichischer Steuerberatungsgesellschaft m. b. H., 9020 Klagenfurt, Völkermarkter Ring 1, vom 27. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Dr. Gerald Lackner, vom 23. Jänner 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004 (in der Fassung des Berichtigungsbescheides gemäß § 293b BAO vom 23. Februar 2006) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) handelt mit Kraftfahrzeugen. Strittig ist im vorliegenden Berufungsverfahren, ob die Bw. in Bezug auf Kraftfahrzeuge gemäß Artikel 7 UStG 1994 iVm der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt hat.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich einer abgeführten Außenprüfung wurde in diesem Zusammenhang Folgendes festgehalten:

"Tz. 1 innergemeinschaftliche Lieferungen

Das FA Klagenfurt führte bei der Bw. eine Umsatzsteuersonderprüfung über den Zeitraum 2 – 12/ 2004 durch. Lt. Vermerk am Prüfungsauftrag wurde die USO – Prüfung am 23. 2. 2005 begonnen.

Folgende Unterlagen wurden vorgelegt: Buchungsjournal 1 – 12/2004 in Form einer unformatierten Textdatei (lt. Anforderung des Prüfers), Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Bankbelege. Weiters wurde dem Prüfer mitgeteilt, dass es zu jedem Kraftfahrzeug einen eigenen Akt mit fortlaufender Nr. gibt. Lt. Auskunft von Hr. X (Geschäftsführer) sind in diesen Akten sämtliche Belege abgelegt, die im Zusammenhang

mit diesen Fahrzeugen erstellt wurden (Kaufverträge, Ausgangsrechnungen, Versendungsbelege, Identitätsnachweise bei Abholung der Fahrzeuge etc.).

Anhand des Buchungsjournals wurde vom Prüfer eine Liste mit jenen Akt – Nummern erstellt, die im Zusammenhang mit steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen stehen (Lieferung an Unternehmer und Lieferungen neuer Fahrzeuge an Private). Die angeforderten Fahrzeugakte wurden dem Prüfer umgehend zur Verfügung gestellt.

Die Überprüfung des Buchnachweises (materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen) ergab in der Mehrzahl der Lieferungen, dass die in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 401/1996 festgehaltenen Bestimmungen über den 'Nachweis der Beförderung oder Versendung und Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen' von der Bw. nicht eingehalten wurden. Die Verordnung enthält u. a. folgende Bestimmungen:

A) Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Gem. § 1 der Verordnung muss der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

Gem. § 2 hat der Unternehmer in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung*
- 2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein und*
- 3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch die Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.*

Gem. § 3 (1) hat der Unternehmer in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung und*
- 2 durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.*

B) Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Gem. § 5 der Verordnung muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer – Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchhaltung zu ersehen sein.

Gem. § 6 hat der Unternehmer Folgendes aufzuzeichnen:

- 1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer – Identifikationsnummer des Abnehmers,*
- 2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,*
- 3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,*
- 4. den Tag der Lieferung,*
- 5. das vereinbarte Entgelt ...,*
- 6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung ...,*

7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet,
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Die erforderlichen Aufzeichnungen müssen laufend vorgenommen werden, weiters muss der Buchnachweis **zumindest in seinen Grundlagen** unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes gegeben sein (Hinweis auf VwGH 13.11.1989, 84/15/0034). Das schließt aber nicht aus, dass einzelne Angaben innerhalb des Buchnachweises, die irrtümlich oder unrichtig aufgezeichnet waren oder fehlten, berichtigt oder ergänzt werden können (z. B. um die im Zeitpunkt der Lieferung noch nicht bekannte UID-Nr. des Abgabepflichtigen). **Der vollständige Buchnachweis muss grundsätzlich zu Beginn einer Umsatzsteuernachschau oder einer Betriebsprüfung vorliegen.** Dem Unternehmer ist jedoch nach Beginn einer Umsatzsteuernachschau oder einer Betriebsprüfung unter Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen, **einzelne fehlende Teile** des buchmäßigen Nachweises nachzubringen.

Lt. Feststellungen der Bp. hat die Bw. in vielen Fällen die in der o. a. Verordnung angeführten Bestimmungen nicht eingehalten. Es wurde im Zeitpunkt der Lieferung kein handelsüblicher Beleg ausgestellt, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt (z. B. Lieferschein), weiters fehlen im Zeitpunkt der Lieferung Erklärungen der Abnehmer oder deren Beauftragten, dass sie den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern werden. In Abholfällen wurde die Identität des Abholenden nicht festgehalten.

Die während der USO – Prüfung erstellten und dem Prüfer vorgelegten 'Verbringungsnachweis / Empfangsbestätigung' stellen keine Grundaufzeichnungen dar. Die mit den 'Verbringungsnachweis / Empfangsbestätigung' vorgelegten 'Nachweise der Identität der Abholer' können von der Bp nicht als solche anerkannt werden, da im Zeitpunkt der Lieferung die Identität der Abholer nicht festgestellt wurde und eine nachträgliche Identitätsfeststellung nicht möglich ist. Die 'Identitätsnachweise' (z. B. Personalausweis) wurden während der USO – Prüfung meist per FAX an die Bw. geschickt. In vielen Fällen scheinen die Unterschriften auf den per FAX zugeschickten Ausweiskopien nicht ident mit jenen zu sein, die die angeblichen Abholer auf den nachträglich erstellten 'Verbringungsnachweis / Empfangsbestätigung' geleistet haben (Insbesondere jene des Y).

Das Datum der Abholung ist in den nachträglich erstellten 'Verbringungsnachweis / Empfangsbestätigung' der Fa. Z. angeführt. Es unterscheidet sich jedoch meist von dem in der Rechnung der Bw. angeführten Lieferdatum (Datum = Tag der Lieferung). Teilweise liegen voneinander abweichende Abholbestätigungen der Fa. Z. vor (siehe z. B. Akt Nr. 7598; Bestätigung v. 9. 7. 2004 und vom 13. 7. 2004).

Die 'Verbringungsnachweis / Empfangsbestätigung' der Fa. sY enthalten kein Datum der Abholung.

Die Erstellung dieser Unterlagen ab März 2005 wird vom GF der Bw., Hr. X, auch nicht bestritten. Er gibt offen zu, dass es bis zum Beginn der USO – Prüfung keine derartigen Aufzeichnungen gegeben hat.

Da bei Erstellung der o. a. Unterlagen nicht klar war, welches Datum diese Erklärungen tragen sollen, unterblieb in den meisten Fällen die Eintragung des Datums der Ausstellung, in einigen Fällen wurde das Ausstellungsdatum eingetragen (2005), in einigen Jahren erfolgte eine Rückdatierung auf das Jahr 2004.

Der Nachweis der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist Teil des Buchnachweises und damit materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit. Ist der Buchnachweis nicht vorhanden, kann die Steuerfreiheit auch bei zweifelsfreier Erfüllung aller übrigen Voraussetzungen nicht gewährt werden.

Bei Abholfällen hat der liefernde Unternehmer gem. Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 außerdem die Identität des Abholenden festzuhalten. Die Identitätsfeststellung bei Abholfällen ist vom Unternehmen ebenfalls meistens unterlassen worden.

Bei Überprüfung der von den Abnehmern in das übrige Gemeinschaftsgebiet angegebenen Umsatzsteuer – Identifikationsnummern ergab, dass mehrere Unternehmer eine nicht mehr gültige oder ungültige UID – Nummer angegeben haben. Tritt ein Abnehmer bei seiner Bestellung unter der UID – Nummer eines anderen Mitgliedstaates auf, hat der Unternehmer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu prüfen, ob die Angaben des Unternehmers zutreffen. Ein zumutbarer Schritt zur Prüfung der angegebenen UID – Nummer ist jedenfalls die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens.

Im gesamten Prüfungszeitraum wurde das Bestätigungsverfahren (weder Stufe 1 noch Stufe 2) fast nie in Anspruch genommen, die Bw. hat daher die Angaben der Abnehmer fast nie überprüft.

In vier Fällen hat die Bp. festgestellt, dass Rechnungen an eine italienische Firma ausgestellt und als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen verbucht wurden. Die Lieferung der Fahrzeuge erfolgte jedoch an ein österreichisches Unternehmen in Tirol. Die Steuerfreiheit für diese Lieferungen steht daher nicht zu.

Die zu den einzelnen Fahrzeugakten getroffenen Feststellungen sind der Beilage zu dieser Niederschrift zu entnehmen (Auflistung nach Akt – Nr. und Auflistung nach Re – Datum).

Die steuerlichen Auswirkungen sind den von der Finanzverwaltung festzusetzenden Umsatzsteuervoranmeldungen 2 – 12/2004 zu entnehmen."

Das Finanzamt erließ den Feststellungen des Prüfers folgend Bescheide (zehn, ausgefertigt jeweils am 15. September 2005) über die Festsetzung von Umsatzsteuer, und zwar für die Monate Feber, März, April, Mai, Juni, Juli, September, Oktober, November und Dezember 2004.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung räumte die Bw. ein, die in der obigen Niederschrift im vorvorletzten Absatz explizit angeführten vier Fahrzeuge letztlich in der Tat an einen in Tirol ansässigen Unternehmer geliefert zu haben. Die diesbezüglich geschuldete Umsatzsteuer werde bei Fälligkeit daher auch selbstverständlich entrichtet werden. Zwecks Hintanhaltung auch nur des Verdachtes, dass die Bw. in der Nähe oder gar im Mittelpunkt von Unregelmäßigkeiten stehe, bedürfe es zudem festzuhalten, dass der angeführte Unternehmer mit Fahrzeugen handle und demzufolge zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Soin führten diese Vorgänge insgesamt gesehen zu keinem Umsatzsteueraufkommen.

Hinsichtlich der weiteren streitverfangenen 130 Fahrzeuge gehe jedoch offensichtlich auch das Finanzamt selbst von innergemeinschaftlichen Lieferungen oder Verbringungen aus.

Die Berufung rügt weiters, dass das erstinstanzliche Verfahren mangelhaft abgeführt worden sei. Den in Berufung gezogenen Bescheiden hafteten zudem Begründungsmängel an. So fehle etwa eine Sachverhaltsdarstellung ebenso wie eine Beweiswürdigung. Die rechtliche Beurteilung erschöpfe sich in der bloßen Aufzählung behaupteter Formmängel.

Darüber hinaus stellten sich auch europarechtliche und verfassungsrechtliche Bedenken.

In einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz relativierte die Bw. die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken dahingehend, dass der Europäische Gerichtshof bislang keine Entscheidung gefällt habe, die das Begehren der Bw. eindeutig stütze.

Die Unzulässigkeit der Besteuerung der streitgegenständlichen Umsätze wurde letztlich nur mehr damit begründet, dass die Verordnung BGBl. Nr. 1996/401 gesetzes- und damit verfassungswidrig sei. Hiezu führte die Bw. beispielsweise Folgendes aus:

Bei der Verordnung BGBl. Nr. 1996/401 handle es sich nämlich um eine bloße Durchführungsverordnung, die ein Gesetz nur präzisieren dürfe. Deswegen müssten aus dem Gesetz auch alle wesentlichen Merkmale der im Verordnungswege zu treffenden Regelungen bereits ersehen werden können. Technisch handle es sich hiebei um das Prinzip der Vorausbestimmung des Verordnungsinhaltes bzw. um das verfassungsrechtliche Verbot der formalgesetzlichen Delegation. Diesem Maßstab werde die Verordnung BGBl. Nr. 1996/401 nicht gerecht.

Wie sich unmittelbar aus dem Einleitungssatz der Verordnung ergebe, sei sie (nur) zu Art. 7 UStG 1994 ergangen. Das Gesetz spreche nun den Buchnachweis im Einleitungssatz des Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 gerade ein Mal an, ohne dabei auch nur in die Nähe einer inhaltlichen Vorausbestimmung des Verordnungsinhaltes zu gelangen. Dies sei an Hand eines Beispiels verdeutlicht: Wie könne das in § 5 der Verordnung genannte Erfordernis der "leichten Nachprüfbarkeit aus der Buchführung" mit dem Maßstab des Artikel 7 UStG 1994 in Einklang gebracht werden, wenn keiner dieser beiden Begriffe dort in ähnlicher oder gleicher Form vorkomme. Die Verordnung BGBl. Nr. 1996/401 sei somit eindeutig gesetzes- und damit verfassungswidrig.

Das Finanzamt erließ schließlich für das Jahr 2004 einen der Ansicht des Prüfers ebenfalls Rechnung tragenden Umsatzsteuerjahresbescheid (in der Folge dem Antrag der Bw. entsprechend gemäß § 293b BAO berichtigt). In der gegen denselben erhobenen Berufung wurde auf das oben wiedergegebene Vorbringen in der Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß Art. 7 Abs. 3 BMR (Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994) müssen die in den Abs. 1 und 2 der angeführten Bestimmung normierten Voraussetzungen buchmäßig nachgewiesen werden. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist. Mit der Verordnung BGBl. 1996/401 hat der

Bundesminister für Finanzen angeordnet, wie der Nachweis der Beförderung oder Versendung und der Buchnachweis zu erfolgen hat.

Im vorliegenden Fall sind in Bezug auf 130 PKW diese Voraussetzungen unstrittig nicht erfüllt worden (siehe die eingangs wiedergegebenen diesbezüglichen Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der abgeführten Außenprüfung).

Da sich das Berufungsvorbringen letztlich darin erschöpft darzutun, dass bzw. aus welchen Gründen die Verordnung BGBl. Nr. 1996/401 gesetzes- und damit verfassungswidrig sei, war die Berufung jedenfalls als unbegründet abzuweisen, zumal hierüber der Verfassungsgerichtshof und nicht der UFS als Verwaltungsbehörde zu befinden hat.

Klagenfurt, am 28. April 2006