



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Alois Pichler, Mag. Petra Kühberger und Dr. Bernhard Koller im Beisein der Schriftführerin FOI Dagmar Brus über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 10. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vertreten durch FA-Vertreter, vom 26. August 2008, 29. Juni 2009 und 29. Juni 2009 betreffend Umsatzsteuer 2003, 2006 und 2007 nach der am 16. April 2013 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt als GmbH ein Autohaus. Sie ermittelt ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag: 28.2.), das auch für die Umsatzsteuer gilt. In ihrem Unternehmen fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, bei der der Prüfer in seinem erstatteten Bericht unter Textziffer (Tz.) 7 ausführte, für einige innergemeinschaftliche Lieferungen konnte kein Beförderungsnachweis erbracht werden, sodass diese als steuerpflichtige Inlandslieferungen zu qualifizieren seien. Hinsichtlich der Nachschauzeiträume Dezember 2005 und Dezember 2006 erfolgten die jeweiligen Änderungen in den Jahresbescheiden.

In ihrer Berufung führt die Bw. hinsichtlich aller Zeiträume aus, im vorliegenden Sachverhalt stehe außer Zweifel, dass die beanstandeten Rechtsgeschäfte Neufahrzeuglieferungen an Unternehmen in Deutschland betreffen. Ansatzpunkt der Beanstandung durch die Finanzverwaltung sei ausschließlich, dass kein den Vorstellungen der Betriebsprüfung entsprechender Beförderungsnachweis erbracht wurde. Gegen diese Rechtsansicht sprechen unionsrechtliche Erwägungen, zumal die 6. MwSt-RL unmittelbar anwendbares Recht sei und die Entscheidungen des EuGH für alle Staaten der Union bindend und umzusetzen seien. Insbesondere seien im Urteil des EuGH vom 27.9.2007, Rs. [C-146/05](#), Albert Collée, Feststellungen getroffen worden, die gegenständlich von wesentlicher Bedeutung seien:

- Die 6. MwSt-RL enthalte keine Vorschriften über die Nachweise, die der Einzelne für eine Umsatzsteuerbefreiung zu führen habe.
- Es sei den Mitgliedsstaaten der Union unbenommen, Maßnahmen vorzusehen, um eine genaue Erhebung des Steueraufkommens sicherzustellen und im Ergebnis dasselbe – um deren Verkürzung zu verhindern. Doch dürften sie über das der Erreichung der Ziele Erforderliche nicht hinausgehen, also nicht überschießend sein und die Neutralität der Umsatzsteuer in Frage stellen.
- Umsätze seien unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale entweder zu besteuern oder steuerfrei zu belassen. Liege eine innergemeinschaftliche Lieferung eindeutig vor, so erfordere es der Grundsatz der Neutralität, dass die Befreiung gewährt werde, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt seien, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt habe. Unstrittig sei, dass die zu Grunde liegenden Lieferungen von Neufahrzeugen nach Deutschland stattgefunden hätten, weshalb die Aberkennung der Steuerfreiheit auf Grund einer Formalität (Beförderungsnachweis) rechtswidrig sei.

In seiner Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen [Art 7 Abs. 1 und 3 UStG 1994](#) sowie die Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl II 1996/401, §§ 1, 2 u.a. aus, dass im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen sich der Unternehmer auch die Identität des Abnehmers einer angeblichen innergemeinschaftlichen Lieferung z.B. durch Kaufverträge und Vollmachten nachweisen lassen müsse. Die alleinige Aufzeichnung der Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) reiche hierfür nicht aus.

Weiters müssten die Voraussetzungen buchmäßig nachgewiesen werden und es sei für die Anerkennung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung der Nachweis der Warenbewegung in den Bestimmungsmitgliedstaat zu erbringen. Insbesondere sei in Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer („Abholfälle“) durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige

Gemeinschaftsgebiet befördern wird, zu erbringen. In diesem Zusammenhang sei auch nachzuweisen, dass ein für den Abnehmer Handelnder dessen Beauftragter sei. Eine Kopie des Reisepasses der abholenden Person reiche hierfür als Nachweis nicht aus. Die Überprüfung der Identität der abholenden Person sei bereits vor Aushändigung der Waren vorzunehmen.

Sachverhaltsspezifisch führt es noch folgende Umstände ins Treffen:

Die Bw. verkaufte im Detail folgende Fahrzeuge:

Lieferung 1: 1 Stück Mazda Premacy, Abnehmer: A. GmbH

Lieferung 2: 1 Stück Mazda RX 8, Abnehmer: Andreas & Martin J. GdbR

Lieferung 3: 3 Stück Mazda M 3, Abnehmer: Andreas & Martin J. GdbR

Die erforderlichen Beförderungsnachweise konnten auf Nachfrage des Prüfers nicht (vollständig) vorgelegt werden.

Lediglich für die Lieferung 2 war ein Schreiben der Firma J. vorhanden, woraus sich ergab, dass sie das Fahrzeug in den nächsten Tagen im Auftrag der Firma S. Trading GmbH, mit der ein Teil des Kaufpreises in Form von Öllieferungen gegenverrechnet werde, abholen werde.

In allen Fällen fehle jedoch die Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern werde (§ 2 Z 3 VO).

Im Zuge der Betriebsprüfung seien weitere Unterlagen nachgereicht worden:

Zu den Lieferungen 2 und 3 eine von der Fa. J. ausgestellte Einfuhrbestätigung nach Deutschland (Bestätigung, dass die Fahrzeuge bei der Bw. abgeholt nach Deutschland überführt und dort zum Straßenverkehr zugelassen wurden) und eine Kopie des Personalausweises von Martin Paul J. sowie Kopien der deutschen Zulassungsbescheinigungen der 3 Mazda M 3.

Für die Lieferung 1 erhielt der Betriebsprüfer von der Firma A. eine per Telefax übermittelte Ausfuhrbestätigung, worin G.A. bestätige, das Fahrzeug übernommen, nach Deutschland ausgeführt und dort zugelassen zu haben. Eine Kopie seines Personalausweises wurde ebenfalls vorgelegt.

Die erforderlichen Beförderungsnachweise seien demzufolge einerseits teilweise erst im Laufe des Prüfungsverfahrens nachgereicht worden, andererseits entsprächen sie nicht dem Erfordernis der Verordnung, dass (bereits) eine zum Zeitpunkt der Abholung ausgestellte Bestätigung der Beförderung ins Gemeinschaftsgebiet vorliegen müsse. In rechtlicher Hinsicht

vertrat das Finanzamt die Ansicht, eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels sei, anders als in Fällen des mangelhaften Buchnachweises nicht möglich.

Des Weiteren ersetze der Nachweis der amtlichen Zulassung des Fahrzeuges in einem anderen Mitgliedstaat nur bei Lieferung neuer Fahrzeuge bei Privaten den Nachweis der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Für den Unternehmensbereich sei eine derartige Vereinfachungsregelung nicht vorgesehen. Auch könne eine eidesstattliche Erklärung einer Begleitperson den Beförderungsnachweis iSd. § 2 VO nicht ersetzen.

In der weiteren Folge beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung und Entscheidungsfindung durch den Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schriftsatz vom 28. Juni 2010 wurde im Hinblick auf die Berufungsvorentscheidung das Berufungsvorbringen ergänzt:

Im Zuge der Prüfung wurden der Finanzverwaltung Bestätigungen der deutschen Abnehmer übergeben, aus denen hervorgehe, dass die in den Rechnungen angeführten Neufahrzeuge nach Deutschland verbracht und dort veräußert wurden. Sie seien zweifelsfrei von Österreich nach Deutschland verbracht worden. Die Rechtsauslegung, wonach eine nachträgliche Sanierung des mangelhaften Beförderungsnachweises nicht möglich sei, sei unrichtig und gemeinschaftsrechtswidrig. Ebenso sei eine Differenzierung zwischen Beförderungs- und Buchnachweis wie sie in den UStR 2000 vorgenommen werden, gemeinschaftsrechtlich nicht geboten. Im Übrigen habe auch der BFH in seiner Entscheidung vom 2.4.1997 festgehalten, dass der Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht erbracht werden könne.

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 19. Februar 2011 verwies die Bw. auf das Erkenntnis des VwGH 23.9.2010, [2006/15/0234](#), wo dieser zum Themenbereich „innergemeinschaftliche Lieferungen und Buchnachweis“ ausführte, dass eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend sei, wenn die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

Mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 8. November 2012 wurde die Bw. aufgefordert, sowohl den Buch- und Belegnachweis der strittigen Lieferungen beizubringen. Weiters wurde die Bescheinigung der polizeilichen Anmeldung in Deutschland hinsichtlich der Lieferung des Mazda Premacy 1,8i an die Firma A. GmbH angefordert. Bezüglich der anderen strittigen Abholfälle wurde um Aufklärung der Leistungsempfänger ersucht, zumal in den Kaufverträgen, bei Bezahlung und Abholung drei unterschiedliche Firmen in Frage kommen und die abholende Firma die Fahrzeuge in Deutschland weiterveräußert habe. Daher traten

Bedenken auf, dass die auf den Rechnungen aufscheinende Firma, deren UID verwendet wurde, möglicherweise gar nicht Leistungsempfängerin der Bw. war.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 15. Jänner 2013 wurde darauf hingewiesen, in den Verträgen über die Lieferung von Schmierstoffen behielt sich die H. GmbH das Recht vor, den jeweiligen Vertrag mit allen Rechten und Pflichten auf einen Dritten zu übertragen, was sowohl für die Schmierstofflieferungen als auch für die Kraftfahrzeugverträge gelte. Aus diesem Grund lauteten auch die Rechnungen der streitgegenständlichen Fahrzeuge nicht auf die H. GmbH, sondern auf jene Unternehmer, auf die die H. GmbH die Rechte und Pflichten des jeweiligen Vertrages übertragen habe.

Die Verrechnung der Kundenforderungen aus den Fahrzeugverkäufen wurde mit den Lieferantenverbindlichkeiten aus den Schmierölverkäufen im Einvernehmen mit allen Vertragspartnern durchgeführt und habe aus ihrer Sicht keinerlei Bedeutung für die umsatzsteuerliche Behandlung des Sachverhalts, da es sich dabei ausschließlich um eine Verkürzung des Zahlungsweges und die Vermeidung von Geldverkehrsspesen für den internationalen Zahlungsverkehr handle (Inkassovollmacht).

Bezüglich des Schicksals der einzelnen Fahrzeuge sei es der Bw. nach umfangreichen Recherchen gelungen, Nachweise zu organisieren, aus denen unzweifelhaft hervorgehe, dass jedes Fahrzeug zeitnah nach der innergemeinschaftlichen Lieferung durch die Bw. in Deutschland zum Verkehr zugelassen wurde. Außerdem lägen Bestätigungen der Käufer bezüglich der Überstellung der Fahrzeuge nach Deutschland vor.

Daher sei ihres Erachtens von steuerbefreiten Lieferungen auszugehen und verwies dabei auf das Urteil des *EuGH 9. September 2012, Rs- C-273/11, Mecsek-Gabona Kft.* in seiner Kommentierung (*Kotschnigg, SWK 34/35/2012, S 1494*). Nach dem Urteil sei auf die Rn. 31 zu verweisen, dass alle Kraftfahrzeuge im Rahmen von Verträgen ordnungsgemäß auf die Käufer übertragen wurden, es auf Grund der Unterlagen eindeutig erkennbar sei, dass alle in Frage stehenden Kraftfahrzeuge nach Deutschland befördert worden seien und das Inland verlassen hätten.

In einem zweiten Vorhalt vom 31. Jänner 2013 wurden der Bw. die voraussichtlichen Sachverhaltsgrundlagen wie folgt zur Kenntnis gebracht:

„1. Fahrzeuglieferung vom 12.3.2002, Mazda Premacy:

Das Fahrzeug wurde mit Kaufvertrag vom 26.2.2002 an die Firma A. GmbH, D- 99999 M., vertreten durch G.A. verkauft und am 12.3.2002 (ohne Ausweis von Umsatzsteuer, ohne deutsche Umsatzsteueridentifikationsnummer und ohne Hinweis auf das Vorliegen einer

innergemeinschaftlichen Lieferung) in Rechnung gestellt. Am Kaufvertrag selbst war unter der Firmenstempel der Käuferin die deutsche UID angeführt. Mit Telefax vom **6.6.2008** bestätigte der Geschäftsführer das Fahrzeug übernommen und nach Deutschland ausgeführt und zugelassen zu haben. Die Identität des Geschäftsführers wurde durch eine ebenfalls mitübersandte Ablichtung des Personalausweises bescheinigt. Im Hinblick auf das Nichtvorliegen einer **zeitnahen Übernahme- und Verbringungsbescheinigung** wurde von der Bw. ergänzend ausgeführt, im Rahmen einer Garantieserviceaktion bei einer deutschen Autohaus GmbH hätte das Fahrzeug eine Nummer STA-SJ xxx gehabt und wies als Erstzulassungsdatum (in Deutschland) den 2.5.2002 auf. Weitere Angaben könnte sie aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht mehr abgeben bzw. in Erfahrung bringen, weil der Kunde ein Durchläufer wäre und nicht in der EDV angelegt wurde.

2. Fahrzeugverkäufe an die H. HandelsgmbH (eine Rechnung vom 12.12.2005, drei Rechnungen vom 21.12.2006):

Für sämtliche Fahrzeuge wurde der Kaufvertrag mit der H. HandelsgmbH z.T. unter Angabe der deutschen UID abgeschlossen.

Als Rechnungsempfänger scheint jedoch die Firma J. und deren UID auf, die die Fahrzeuge tatsächlich abholt und dann in Deutschland weiterverkauft hat.

Bei den drei letzten Verkäufen konnte eine Erstzulassung in Deutschland am 2.1., 18.1. und 8.3.2007 bescheinigt werden.

Die H. GmbH habe sich im Rahmen des Schmierstofflieferungsvertrages vom 23.11.2005 vorbehalten, den Vertrag mit allen Rechten und Pflichten auf einen Dritten zu übertragen. Das Schmierstoffgeschäft sei dann in der weiteren Folge mit der S. GmbH bzw. der O. GmbH abgewickelt worden, die dann den Kraftfahrzeugkaufvertrag mit allen Rechten und Pflichten auf einen Dritten – die Firma J. übertragen habe, mit der dann das Liefergeschäft abgewickelt wurde.

Tatsache ist, dass die Bw. Schmierstoffe aus Deutschland bezogen und durch Fahrzeuglieferungen „bezahlt“ hat. Unmittelbarer Vertragspartner war zuerst die Firma H. GmbH, die ihre Rechte und Pflichten an die S. und später an die O. übertragen hat. Die Schmierstoffe wurden in der Folge auch von diesen Firmen bezogen, die entsprechende (Kunden-) Forderungen gegenüber der Bw. hatten, die durch die streitgegenständlichen Fahrzeuglieferungen kompensiert wurden.

Die von der Bw. behauptete weitere Abtretung der Kaufverträge durch diese Firmen (S. und O.) an die Firma J. ist als weiteres Verkaufsgeschäft (Umsatz) zu betrachten, zumal sie den

Gegenwert der seinerzeitigen Fahrzeugkontrakte als Gegenleistung für bereits gelieferte Schmierstoffe wohl wieder zu Geld machen wollten.

Das Vertragsverhältnis zwischen den Schmierstofflieferanten und der abholenden Firma J. wurde trotz Aufforderung im erst- und zweitinstanzlichen Verfahren nicht dargestellt, sondern lediglich undeutlich mit der Vertragsabtretung des Schmierstoffkontrakts begründet.

Die von der Bw. in Ablichtung beigeschlossene von der O. ausgestellte Inkassovollmacht beauftragte lediglich die Firma J. , zwei Beträge in Höhe von 11.960 € bzw. 9.568 € in ihrem Namen einzuziehen. Von der Lieferung der Fahrzeuge ist dabei keine Rede. Die Tatsache, dass der Kaufpreis der Fahrzeuge mit den bei der Bw. entstandenen Verbindlichkeiten der Schmierstofflieferanten verrechnet wurde, spricht dafür, dass diese Fahrzeuge **an diese** und nicht an die Firma J. verkauft wurden. Die Inkassovollmacht eine Summe Geldes einzuheben, beweist noch nicht, dass die Firma J. nunmehr auch tatsächlich Käuferin der Fahrzeuge war, wenn sie diese auch tatsächlich in Empfang genommen (abgeholt) hat.

Auf Grund der vorliegenden oa. Beweismittel und Prozessbehauptungen ist abzuleiten, dass die Bw. die Fahrzeuge nicht an die Firma J. , sondern an die (neuen) Schmierstofflieferanten verkauft, die in die von der H. GmbH abgeschlossenen Kaufverträge eingetreten sind. Eine innergemeinschaftliche Lieferung der Bw. an die Firma J. kann somit nicht stattgefunden haben. Abgesehen davon wiesen die Rechnungen einen unrichtigen Leistungsempfänger – nämlich Firma J. statt S. bzw. O. auf."

Mit Telefax-Nachricht vom 5. März 2013 übermittelte die Bw. eine Bestätigung der Firma J. vom 28. Februar 2013, wonach diese in die vier bezeichneten Kaufverträge mit allen Rechten und Pflichten eingetreten sei. Sie habe die Fahrzeuge entsprechend ihrer Bestätigung vom 7. Juni 2008 nach Deutschland verbracht und in Deutschland verkauft.

Mit Schreiben vom 11. März 2013 wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat mitgeteilt, dass bei den strittigen Fahrzeuglieferungen von keinen innergemeinschaftlichen Lieferungen auszugehen sei.

In der am 16. April 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legt der steuerliche Vertreter eine Unterlage vor, aus der die Abwicklung der Fahrzeugverträge mit der Firma J. nochmals zusammengefasst wurde.

Er führt weiter aus, dass der ursprüngliche Vertragspartner H. GmbH sich im Vertrag die Option eingeräumt habe, diesen mit allen Rechten und Pflichten auf Dritte zu übertragen, die er auch in Anspruch genommen hat. Der Bw. wurde von der H. GmbH mitgeteilt, wer letztendlich in den Schmieröllliefervertrag und in den Kaufvertrag (gemeint: Kfz-Kaufvertrag) eingetreten sei. Auf die Frage, warum der PKW RX 8 an die Firma J. um 23.707 € verkauft

wurde, die diesen an einen weiteren Autohändler um (nur) 16.810,35 € weiterveräußerte, konnte der Geschäftsführer keine Auskunft geben, da er über diese Vertragsverhältnisse nicht informiert sei. Er ergänzt jedoch sein Vorbringen dahingehend, dass er im vorhin erwähnten Vertrag Schmiermittel zu einem Literpreis von 7,62 € bezogen habe, obwohl er dieses in Österreich um ca. 2 € erhalten konnte. Dieser Vertrag war deshalb interessant, weil damit die Veräußerung des schwer verkäuflichen Mazda RX 8 verbunden war. Über Befragen, wie die Firma J. den auf der Rechnung gegenverrechneten Betrag von 11.960 € mit der S. GmbH bzw. O. GmbH ausgeglichen habe, konnte der Bw. keine Angaben machen. Die Vereinbarungen H. GmbH mit der Firma J. kenne er nicht. Der Geschäftsführer der H. GmbH habe der Bw. telefonisch mitgeteilt, der Vertrag hinsichtlich der Motoröllieferungen werde an die S. GmbH bzw. O. GmbH bzw. der Autokaufverträge an die Firma J. weitergereicht. Hinsichtlich des Kaufvertrages mit der A. GmbH, weist der Vertreter des Finanzamtes darauf hin, dass das Fahrzeug laut der in der nunmehr vorgelegten Unterlage befindlichen Rechnungsabschrift von Herrn M.D. übernommen wurde, wo hingegen auf der im Prüfungsverfahren übermittelten Bestätigung Herr G.A. die Übernahme bejaht. Der Bw. erklärt dazu, dass aus der Fußzeile dieser Bestätigung hervorgeht, dass Herr M.D. ebenfalls Geschäftsführer der A. GmbH war.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer 2003:

Das Fahrzeug Mazda Premacy wurde mit Kaufvertrag vom 26.2.2002 an die Firma A. GmbH, D- 99999 M. , vertreten durch Georg Auer, verkauft und am **12.3.2002** (ohne Ausweis von Umsatzsteuer, ohne deutsche Umsatzsteueridentifikationsnummer und ohne Hinweis auf das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung) in Rechnung gestellt. Am Kaufvertrag selbst war unter der Firmenstampiglie der Käuferin die deutsche UID angeführt. Mit Telefax vom **6.6.2008** bestätigte der Geschäftsführer, das Fahrzeug übernommen und nach Deutschland ausgeführt und zugelassen zu haben. Die Identität des Geschäftsführers wurde durch eine ebenfalls mitübersandte Ablichtung des Personalausweises bescheinigt. Im Hinblick auf das Nichtvorliegen einer **zeitnahen Übernahme- und Verbringungsbescheinigung** wurde von der Bw. ergänzend ausgeführt, im Rahmen einer Garantieserviceaktion bei einer deutschen Autohaus GmbH hätte das Fahrzeug eine Nummer STA-SJ xxx gehabt und wies als Erstzulassungsdatum (in Deutschland) den **2.5.2002** auf. Weitere Angaben könnte sie aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht mehr abgeben bzw. in Erfahrung bringen, weil der Kunde ein Durchläufer wäre und nicht in der EDV angelegt wurde.

Für den erkennenden Senat bleibt offen, auf wen das streitgegenständliche Fahrzeug in Deutschland angemeldet wurde. Auf Grund der erst sechs Wochen nach der vermeintlichen Verbringung erfolgten kraftfahrrechtlichen Anmeldung ist nicht sichergestellt, dass es tatsächlich zeitnah und unmittelbar ins Gemeinschaftsgebiet gelangte. Es erscheint auch denkbar, dass das Fahrzeug inzwischen anderweitig veräußert wurde. Im Übrigen wurde die Anmeldung auf den Namen der Käuferin weder behauptet noch bewiesen. Die bloße Nennung des Datums der Erstzulassung reicht hierfür nicht aus.

Die in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Rechnungsabschrift vom 12.3.2002 unterscheidet sich in folgenden Punkten von der im Prüfungsakt befindlichen Rechnungskopie.

Es bediente Sie: „ **Hr. Karl K. Jun.**“

gegenüber:

Es bediente Sie: „K. Karl“

„Das Fahrzeug bleibt bis zur vollständigen Bezahlung **unser Eigentum.**

Innergemeinschaftliche Lieferung; UID-Nr. des Käufers DE123456789

Fahrzeug und Typenschein in Ordnung übernommen am: 12.3.2002

Von Herr G.A. (durchgestrichen) M.D. (in Blockschrift ergänzt)

Unterschrift

Wir wünschen Ihnen gute Fahrt“

gegenüber:

„Das Fahrzeug bleibt bis zur vollständigen Bezahlung Eigentum des Verkäufers.

Wir wünschen Ihnen gute Fahrt.“

Auf Grund dieser Unterschiede ist zu schließen, dass im Zeitpunkt der Ausführung des Liefergeschäftes weder ein Hinweis auf eine innergemeinschaftliche Lieferung, eine UID, eine Übernahmebestätigung von Fahrzeug und Typenschein noch ein Herr M.D. aufscheint. Aus diesen Umständen ist zu schließen, dass die nunmehr beigebrachte Unterlage ein späterer Nachdruck der ursprünglichen Rechnung war und die Ergänzungen nachträglich vorgenommen wurden.

In gänzlichem Widerspruch zum nunmehrigen Vorbringen steht auch die im Prüfungsverfahren nachgereichte „Ausfuhrbestätigung“ vom 6. Juni 2008, wo noch G.A. bestätigt, das Fahrzeug übernommen und ausgeführt zu haben, obwohl nunmehr angeblich M.D. das Fahrzeug abgeholt hätte. Ein Nachweis seiner Identität durch Festhalten von Daten eines Reisedokumentes wurde nicht vorgelegt.

Abgesehen davon käme der erst sechs Jahre später im Betriebsprüfungsverfahren nachgereichten Erklärung eines Geschäftsführers der Käuferin keine ausreichende Beweiskraft zu, zumal es nicht wahrscheinlich ist, dass sich ein Kaufmann, der unzählige Geschäfte betreibt, nach sechs Jahren noch an die genauen Modalitäten der Abwicklung des

Kaufgeschäftes erinnern kann, wo doch möglicherweise das Fahrzeug einige Wochen später wieder weiterveräußert wurde.

Auf Grund dieser widersprüchlichen Beweismittel liegt kein jeden Zweifel ausschließender Nachweis einer innergemeinschaftlichen Verbringung vor.

Art. 7 UStG 1994 lautet:

„Abs. 1. Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

Z. 1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

Z. 2. der Abnehmer ist

lit. a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

lit. b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

lit. c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

Z. 3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Abs. 2. Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

Z. 1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1) und

Z. 2. (Anm.: aufgehoben durch [BGBl. Nr. 756/1996](#))

Abs. 3. Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. 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."

Abs. 4. Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten."

Wie der Nachweis dieser Warenbewegung ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu führen ist, regelt die Verordnung [BGBl. Nr. 401/1996](#). Die maßgeblichen Bestimmungen lauten:

„Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ([Art. 7 UStG 1994](#)) muß der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

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

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, [Art. 11 UStG 1994](#)),

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 eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, daß er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird."

...

„Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muß der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

§ 6. Der Unternehmer hat 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 oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ([Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994](#)),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet."

Unstrittig lag im Zeitpunkt des Verkaufes weder eine solche Erklärung (§ 2 Z. 3 VO) vor noch wurde die Identität des Abholenden (§ 6 Z 2 VO) festgehalten. Ob die Richtigkeit der UID geprüft wurde, finden sich keine Prüfungsfeststellungen, sodass dieses Faktum als unstrittig angesehen werden kann.

Im Zuge der Betriebsprüfung und Berufung der abgelaufenen Zeiträume wurden die oa. Nachweise beigebracht. Entsprechend der Judikatur des *EuGH* 27.9.2007, Rs [C-146/05](#), „*Albert Collée*“, sowie BFH 30.3.2006, V R 47/03, 1.2.2007, V R 41/04, 8.11.2007, V R 26/05, 15.2.2012, XI R 42/10 sowie VwGH 20.12.2012, [2009/15/0146](#) unter Hinweis auf VwGH 2.9.2009, [2005/15/0031](#) kann als gesicherte Rechtsmeinung gelten, dass im Bereich der Nachweisführung jedoch nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend ist. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Entsprechend der Rechtsprechung des *EuGH* erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nämlich, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Vorschriften nicht Genüge getan hatte. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (*EuGH* 27.9.2007, [C-146/05](#), *Albert Collée*, Rz. 31). Ob der

Nachweis der Beförderung erbracht ist, ist eine Frage der vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden Beweiswürdigung (VwGH 20.5.2010, [2006/15/0238](#)).

Im konkreten Fall konnte die Bw. durch die nachträglichen, unvollständigen und zum Teil widersprüchlichen Unterlagen (Bestätigung des Austritts aus dem Inland sechs Jahre später, Bekanntgabe bloß des Datums der Erstzulassung ohne Namhaftmachung oder Offenlegung des Erstbesitzers, anderer Abholer als im bisherigen Verfahren behauptet, kein Identitätsnachweis des angeblichen nunmehrigen Abholers) nicht ohne jeglichen Zweifel nachweisen, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen. Außerdem erfolgte die für die Glaubhaftmachung bzw. die Bescheinigung indizielle Erstzulassung erst sechs Wochen nach dem vermeintlichen Übergabedatum (Rechnungsdatum), was eher gegen als für die Behauptungen der Bw. spricht.

Abgesehen davon kann mit einer Rechnung, die keinen Hinweis auf die Steuerfreiheit der innengemeinschaftlichen Lieferung enthält, der Unternehmer ebenso wenig wie mit einer Rechnung über eine der Differenzbesteuerung unterliegende Lieferung ohne den entsprechenden Hinweis den erforderlichen Belegnachweis führen (BFH 12.5.2011, V R 46/10, BFH 15.2.2012, XI 42/10, Rz. 22). Der in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Rechnungskopie konnte keine hinreichende Glaubwürdigkeit beigemessen werden, da sie offenbar erst später ergänzt wurde.

Eine Lieferung ist auch gemäß [Art 7 Abs. 4 UStG 1994](#) dann steuerfrei, wenn der Lieferer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nicht vorliegen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Die Steuerfreiheit nach dieser Bestimmung setzt allerdings voraus, dass der Unternehmer den Nachweispflichten als Voraussetzung für die Steuerfreiheit ihrer Art nach nachkommt. Maßgeblich ist hierfür die formelle Vollständigkeit, nicht aber auch die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben, da [Art 7 Abs. 4 UStG 1994](#) das Vertrauen auf unrichtige Abnehmerangaben schützt (BFH 15.2.2012, XI 42/10 unter Verweis auf BFH 15.7.2004, V R 1/04). Die Bw. hat sich offenbar um die in oa. Verordnung und im Art 7 Abs. 4 UStG vorgesehenen Belegnachweise nicht ausreichend gekümmert und in ihren Aufzeichnungen festgehalten, weshalb allfällige Unsicherheiten des objektiven Nachweises zu ihren Lasten gehen, zumal ihr größere Sachverhaltsnähe als den Abgabenbehörden zuzurechnen ist. Sind die Belegangaben unzutreffend oder bestehen an der Richtigkeit der Angaben begründete Zweifel, die der Unternehmer nicht nach allgemeinen Beweisgrundsätzen ausräumt, ist die Lieferung steuerpflichtig. Wenn der Steuerpflichtige den

Belegnachweis nur unvollständig geführt hat, kommt eine Gewährung von Vertrauensschutz nicht in Betracht (BFH 12.5.2009, V R 65/06).

Ebenso wenig hilfreich ist der Hinweis auf das EuGH Urteil vom 9.9.2012, Rs. C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft.*, wo *Kotschnigg, SWK 2012, S 1499* zum Schluss kommt, bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung, könne die Steuerbefreiung nur dann versagt werden, wenn der Verkäufer an der Hinterziehung der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland mitgewirkt habe. Abgesehen davon ist der gegenständliche Sachverhalt anders gelagert, als vorerst weder die formellen noch materiellen Voraussetzungen erfüllt waren. Im hier zu beurteilenden Fall, lagen im Zeitpunkt der behaupteten innergemeinschaftlichen Lieferungen keine ausreichenden Dokumente vor, um den Austritt der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu bescheinigen. Es oblag daher dem erkennenden Senat nach freier Beweiswürdigung davon auszugehen, ob eine Tatsache (Warenaustritt) als erwiesen anzusehen war oder nicht.

2. Umsatzsteuer 2006 und 2007:

Sachverhaltsmäßig ist zusammengefasst von folgenden Umständen auszugehen:

Fahrzeugverkäufe an die Firma J. (eine Rechnung 12.12.2005, drei Rechnungen vom 21.12.2006):

Für sämtliche Fahrzeuge wurde der Kaufvertrag von der H. HandelsgmbH z.T. unter Angabe der deutschen UID abgeschlossen.

Die H. GmbH hat sich im Rahmen des Schmierstoffliefervertrages vom 23.11.2005 vorbehalten, den Vertrag mit allen Rechten und Pflichten auf einen Dritten zu übertragen. Das Schmierstoffgeschäft ist dann in der weiteren Folge mit der S. GmbH bzw. der O. GmbH abgewickelt worden. Die Kraftfahrzeuge wurden von der Firma J. als deren Vertreterin abgeholt. Erst in der weiteren Folge wurden diese an diese (Firma J.) verkauft. Dies ist aus den von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung beigebrachten Ausgangsrechnungen der Firma J. und deutschen Zulassungsbescheinigungen zu schließen (Reihengeschäft).

Tatsache ist, dass die Bw. Schmierstoffe aus Deutschland bezogen und durch Fahrzeuglieferungen „bezahlt“ hat. Unmittelbarer Vertragspartner war zuerst die Firma H. GmbH, die ihre Rechte und Pflichten an die S. bzw. die O. übertragen hat. Eine Vertragsübernahme ist ein rechtlicher Vorgang, im Zuge dessen unter Zustimmung aller Beteiligten eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten von einem Vertragspartner auf einen neuen Partner übertragen wird, mit dem das Schuldverhältnis

fortgesetzt wird (VwGH 14.1.1991, [90/15/0125](#)). Im Allgemeinen ist die bloße Auswechslung der Vertragspartner kein Vorgang mit eigenständigem wirtschaftlichem Gehalt. Die Leistung wird erst an den neuen Vertragspartner ausgeführt. Der bisher Berechtigte erbringt mit der Abtretung keine Leistung (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 1, Tz. 56*). Im Hinblick darauf, dass kein Vertragspartner den Vertrag bisher erfüllt hat, erscheint diese Annahme unbedenklich.

Die Schmierstoffe wurden in der Folge auch von diesen Firmen bezogen, die entsprechende (Kunden-) Forderungen gegenüber der Bw. hatten, die durch die streitgegenständlichen Fahrzeuglieferungen kompensiert wurden.

Die von der Bw. behauptete weitere Abtretung der Fahrzeugverträge durch diese Firmen (S. und O.) an die Firma J. wäre allerdings als weiteres Verkaufsgeschäft (Umsatz) zu betrachten, zumal sie den Gegenwert der seinerzeitigen Fahrzeugkontrakte als Gegenleistung für bereits an die Bw. gelieferte Schmierstoffe in Geld erhalten wollten.

Das Vertragsverhältnis zwischen den Schmierstofflieferanten und der abholenden Firma J. wurde trotz Aufforderung im erst- und zweitinstanzlichen Verfahren nicht dargestellt, sondern lediglich undeutlich und allgemein mit der Vertragsabtretung des Schmierstoffkontrakts bzw. mit einer Verkürzung des Zahlungsweges durch Verrechnung der Kaufpreisforderungen aus den Autoverkäufen mit den Verbindlichkeiten aus der Lieferung von Schmierstoffen begründet.

Im Schreiben der Firma J. vom 12.12.2005 kündigte diese an, das Fahrzeug Mazda RX 8 **im Auftrag der Firma S. Trading GmbH** in den nächsten Tagen abzuholen.

Vereinbarungsgemäß werde sie den Kaufpreis abzüglich der Ölrechnung bei der Firma S. bei Abholung erstatten. Hierfür habe ihr die Firma S. eine Inkassovollmacht übergeben.

Im Telefax der O. vom 15.12.2006 führt deren Geschäftsführer aus, die Firma J. werde mit der Bw. einen Termin abstimmen, um die drei benannten Fahrzeuge (3 x Mazda 3) abzuholen. Gleichzeitig werde der Restkaufpreis von 24.672 € (46.200 € – 21.528 €) von der Firma J. bei Abholung in bar mitzubringen sein.

Die von der O. - einige Tage später - ausgestellte Inkassovollmacht vom 18.12.2006 beauftragte die Firma J. GbR, zwei Beträge in Höhe von 11.960,00 € bzw. 9.568,00 € in ihrem Namen einzuziehen. Die Tatsache, dass der Kaufpreis der Fahrzeuge mit den bei der Bw. entstandenen Verbindlichkeiten der Schmierstofflieferanten verrechnet wurde, spricht dafür, dass diese Fahrzeuge **an diese** und nicht an die Firma J. verkauft wurden. Von den Inkassovollmachten wurde tatsächlich nicht Gebrauch gemacht, sondern diente dazu, die Ausfolgung der Fahrzeuge gegen Zahlung des Restkaufpreises und die Aufrechnung mit den Motoröllieferungen zu erreichen. Damit ist keineswegs erwiesen, dass die Firma J. auch

bereits tatsächliche Käuferin und Leistungsempfängerin der Fahrzeuge der Bw. war, auch wenn sie diese in Empfang genommen hat. In Wahrheit sollte die Bw. angewiesen werden, die bestellten Fahrzeuge an die Abholerin auszufolgen, die letztere relativ zeitnah an Endkunden in Deutschland weiterverkaufte. Bei den drei letzten Verkäufen konnte eine Erstzulassung in Deutschland am 2.1., 18.1. und 8.3.2007 bescheinigt werden. In diesem Zusammenhang fällt auf, dass diese älteren noch im Prüfungsverfahren bei der Bw. erhobenen Schriftstücke in dem in der mündlichen Verhandlung übergebenen als Zusammenfassung gedachten Aktenkonvolut nicht enthalten waren.

Damit haben in umsatzsteuerlicher Hinsicht die Motorölfirmen über die Waren vor der Verbringung ins Gemeinschaftsgebiet verfügt, indem sie die Bw. angewiesen haben, die Fahrzeuge an die abholende Firma auszufolgen.

All diese Umstände sprechen dafür, dass die Schmierstofflieferanten die tatsächlichen Leistungsempfänger der Bw. und die auf den Rechnungen aufscheinende Firma J. lediglich als Abholer fungiert hat, wenngleich sie diese später erworben hat. Außerdem wurden die Kaufpreise bereits durch Lieferungen von Schmierstoffen größtenteils abgedeckt. Im Übrigen kommt gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) den früheren Dokumenten größere Beweiskraft zu als den später im Verfahren abgegebenen Erklärungen (VwGH 15.12.1987, [87/14/0016](#), 4.9.1986, 86/16/0080).

Eine innergemeinschaftliche Lieferung der Bw. an die Firma J. kann somit nicht stattgefunden haben, weil diese nicht Leistungsempfängerin der Bw., sondern der Motorölfirmen war.

Warum die genaueren Umstände des Rechtsverhältnisses zwischen den Motorölfirmen und der letztlichen Erwerberin der Fahrzeuge nicht offengelegt werden konnten, wurde von der Bw. nicht näher dargetan. In der mündlichen Verhandlung wurden sogar Rechnungen der Firma J. über deren Weiterveräußerungen in Deutschland vorgelegt. Daraus war abzuleiten, dass die Bw. mit der Firma J. in aufrechter Geschäftsbeziehung stand. Es ist unerklärlich, warum die Bw. den Abgabenbehörden keinen näheren Einblick in die Geschäftsbeziehungen der Firma J. zu den Motoröllieferanten, die durch ihre Motoröllieferungen doch Teile des Kaufpreises für bereits abgeschlossene Autokaufverträge „bezahlt“ hatten, gewähren konnte. Dass die Firma J. dazu nicht bereit war, ihr die entsprechenden Geschäftsunterlagen zur Verfügung zu stellen, wurde von der Bw. im gegenständlichen Verfahren nicht einmal behauptet.

In rechtlicher Hinsicht waren folgende Bestimmungen maßgeblich.

[§ 3 UStG 1994](#)

(1) Lieferungen sind 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.

...

(7) Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

(8) 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.

...

Als Reihengeschäfte gelten Umsatzgeschäfte, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen dem letzten Abnehmer in der Reihe die Verfügungsmacht an dem Gegenstand unmittelbar vom ersten Unternehmer verschafft wird. Beim Reihengeschäft handelt es sich um mehrere Lieferungen, die zeitlich hintereinander gelagert sind. Für jede Lieferung ist der Lieferort gesondert nach den allgemeinen Regeln des UStG zu ermitteln (*Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON - Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 3 Tz. 221*).

Nach hA kann nur für einen Umsatz in der Reihe der Lieferort nach § 3 Abs. 8 bestimmt werden (EuGH v 6. 4. 2006, C-245/04 „EMAG“; VwGH 26. 5. 2004, [99/14/0244](#)). Dieser Umsatz wird als „bewegte Lieferung“ oder „Transportlieferung“ bezeichnet. Diese Lieferung ist dort steuerbar, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Alle der „bewegten Lieferung“ **vorgelagerten** Lieferungen werden ebenfalls an dem Ort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Lieferungen nach der „bewegten Lieferung“ werden dort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung endet. Diese Ortbestimmungen ergeben sich aus § 3 Abs. 7. Diese Lieferungen werden als „ruhende Lieferungen“ bezeichnet. Der Ortsbestimmung der „bewegten Lieferung“ im Reihengeschäft kommt daher maßgebliche Bedeutung zu (*Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON - Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 3 Tz. 222*).

Seit 1997 müssen die Rechtsfolgen von Reihengeschäften aus den allgemeinen Vorschriften des UStG abgeleitet werden. Dabei kann nach hM nur für einen Umsatz in der Reihe die Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 8 (Beförderungs- oder Versendungslieferung) in Betracht kommen (*Tumpel, UR 2004, 518; s. aber zur Kritik, Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 3 Tz. 55*); üblicherweise wird diese Lieferung als die „bewegte Lieferung“ oder „Transportlieferung“ bezeichnet, die anderen Lieferungen als „ruhende Lieferungen“. Die der bewegten Lieferung

vorangehenden Lieferungen werden ebenfalls **am Ort des Beginns der Beförderung** oder Versendung getätigt, die nachfolgenden Lieferungen werden am Ort des Endes der Beförderung oder Versendung (Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht nach Abs. 7) ausgeführt. Demnach ist bei Reihengeschäften zuerst zu bestimmen, welches die **bewegte Lieferung** ist, weil sich daraus die Rechtsfolgen für die anderen Lieferungen ergeben. Ein Wahlrecht, wem die bewegte Lieferung zuzurechnen ist (so § 3 Abs. 6 Satz 6 dUStG), kennt das österr. UStG nicht (*Scheiner/Caganek, ÖStZ 1999, 410 f.*). Auf die Frage, zwischen welchen Beteiligten eine innergemeinschaftliche Lieferung stattfindet, hat die Neuregelung keinen Einfluss (nach *Beiser, RdW 2000, 508* entspricht § 3 Abs. 8 nF zwingendem Unionsrecht, weshalb die dort angeordneten Rechtsfolgen bereits seit 1995 Gültigkeit hätten) (*Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 3, Tz. 54*).

Das Vorliegen eines Reihengeschäftes hat daher folgende Konsequenzen:

Wird der Gegenstand durch den **letzten** in der Reihe aus dem Drittland/Ausland in Österreich abgeholt, so bestimmt sich der Ort der Lieferung für den **ersten Unternehmer nach § 3 Abs. 7** (ruhende Lieferung; Verschaffung der Verfügungsmacht an den letzten in der Reihe); für den Unternehmer, der an den Abholenden liefert, bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs. 8 (Beginn der Beförderung/Versendung) und liegt somit in Österreich (*Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 3, Tz. 66/1*). Entscheidende Bedeutung kommt damit der Frage zu, welcher Lieferung in der Reihe die innergemeinschaftliche Warenbewegung zuzuordnen ist (dazu *Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 3 Tz. 58*).

In folgendem Beispiel führen *Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, Art 1, Tz. 28 und 29* aus:

Ö, ein Wiener Unternehmer, bestellt Ware bei D1 in München. Dieser gibt den Auftrag an D2 in Dortmund weiter. D2 versendet vereinbarungsgemäß direkt an Ö: D2 liefert steuerbar in Deutschland (Beginn der Versendung). Die ig Warenbewegung ist der Lieferung von D2 an D1 zuzuordnen. D1 ist daher Erwerber und in Österreich erwerbsteuerpflichtig (mit Vorsteuerabzug). Er liefert anschließend in Österreich (steuerbare Inlandslieferung). Für diese Lieferung kam bis 2003 an sich die Steuerfreiheit nach der V BGBl 800/1974 in Betracht; ab 2004 könnte D1 die Steuerfreiheit nach der V BGBl II 584/2003 in Anspruch nehmen. Da D1 jedoch den Vorsteuerabzug geltend machen möchte, muss die Anwendung der V durch entsprechende Rechnungslegung ausgeschlossen werden. Wird der Gegenstand im Fall eines Reihengeschäfts allerdings **vom letzten Abnehmer abgeholt**, so gelangt der Gegenstand **bei der Lieferung an ihn** in das Inland. Den innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklicht daher erst der letzte Abnehmer (im Beispielsfall somit Ö; die Lieferung von D2 an D1 ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig; die Lieferung von D1 an Ö ist eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung; s.a. *Zorn, SWK 1994, A 559, Beispiel 2 b*).

Holt daher der letzte Abnehmer in der Reihe den Liefergegenstand ab, ist die „bewegte Lieferung“ **seinem unmittelbaren Vorlieferanten** zuzurechnen. Diese Lieferung ist nach § 3 Abs. 8 dort steuerbar, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Die Lieferung an den Vorlieferanten bzw. etwaige weitere Vorlieferungen werden nach § 3 Abs. 7 dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, das ist am Beginn der Beförderung oder Versendung (*Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON - Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 3 Tz. 225, Pkt. 3*).

Aus all dem ist abzuleiten, dass die Bw. steuerbare und steuerpflichtige Umsätze durch Lieferungen an die Schmierstofflieferanten (ruhende Lieferungen) ausführte, die in der weiteren Folge an deren Abnehmer gelangten, die - bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen – in weiterer Folge die innergemeinschaftlichen Lieferungen (bewegte Lieferungen) erbrachten (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, Art 3, Tz.17, Bsp. 2 Abs. 1 vorletzter und letzter Satz*). Wie bereits ausgeführt, kann bei einem Reihengeschäft die innergemeinschaftliche Lieferung nur einer Lieferung zugerechnet werden, weshalb auf die übrigen von der Bw. vorgelegten Beweismittel, die das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung bescheinigen sollten, nicht mehr einzugehen war.

Graz, am 16. April 2013