

GZ. RV/0147-I/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gessler & Co. Wirtschaftstreuhand KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Reutte betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2001 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für 4/2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

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

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

### Entscheidungsgründe

Die Großbetriebsprüfung Innsbruck führte im Auftrag des Finanzamtes Reutte bei der Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung u.a. umfassend die Umsatzsteuer 1999 bis 2001 und die USt-Vorauszahlungen von 5/2001 bis 5/2002 durch.

Die anlässlich der Prüfung getroffenen Feststellungen wurden vom Prüfer im Bericht vom 10.10.2002 festgehalten.

Der Prüfer stellte u.a. unter Tz 16 fest:

*"Abholfälle - Barverkäufe bei innergemeinschaftlichen Lieferungen 1999 bis 2002:*

*-Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Art 7 UStG 1994):*

*-Der Gegenstand der Lieferung muß von einem Mitgliedstaat in das übrige Gemeinschaftsgebiet, dh. in einen anderen Mitgliedstaat, befördert oder versendet werden (Warenbewegung).*

*-Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder eine juristische Person (Abnehmerqualifikation).*

*-Die Lieferung muß steuerbar sein.*

*-Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Erwerbsbesteuerung).*

*-Die genannten Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen werden (Buchnachweis). Dazu gehört auch die Aufzeichnung der UID des Abnehmers der Lieferung.*

*-Bei der Lieferung dürfen nicht die Vorschriften über die Differenzbesteuerung zur Anwendung gelangen.*

*Wie der Unternehmer den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis zu führen hat, regelt die VO des BMF BGBI 1996/401.*

*Bei den gegenständlichen Abholfällen fehlt die Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird (vgl. § 2 Z 3 der VO BGBI 1996/401). Der Nachweis der Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet entspricht damit nicht der VO BGBI 1996/401. Der Nachweis der Beförderung oder Versendung ins übrige Gemeinschaftsgebiet ist Teil des Buchnachweises (vgl. Art 7 Abs. 3 iVm Abs. 1 Z 1 UStG 1994; vgl. auch § 6 Z 7 der VO BGBI 1996/401) 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 (vgl. Ruppe, UStG 1994 § 7 Tz 74).*

*Bei Abholfällen hat der liefernde Unternehmer gem. Art 7 Abs. 4 UStG 1994 außerdem die Identität des Abholenden festzuhalten. Wie die Identität des Abholenden festgehalten wird, bleibt dem Unternehmer überlassen. Die Identitätsfeststellung bei Abholfällen ist vom Unternehmer ebenfalls unterlassen worden.*

*Die Steuerbefreiung für die gegenständlichen Umsätze ist daher zu versagen (vgl. Ruppe, UStG 1994 § 7 Tz 74).*

*In den Beilagen zu den Prüfungsfeststellungen (Stand 31. 7. 2002) bzw. in der Aufstellung vom 7. 8. 2002 der Bw. sind die betroffenen Umsätze im Detail angeführt. Auf diese Aufstellungen wird diesbezüglich verwiesen."*

Die anlässlich der Betriebsprüfung aus den vorhin dargestellten Gründen als steuerpflichtig behandelten Umsätze wurden vom Prüfer in TZ 17 des Prüfungsberichtes tabellarisch dargestellt.

Auf diese Zusammenstellung wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens und (geänderte) Umsatzsteuerbescheide (Ausfertigungsdatum 15.10.2002). Weiters wurde ein Bescheid betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2002 erlassen (Ausfertigungsdatum ebenfalls 15.10.2002).

Mit Eingabe vom 15.11.2002 erhob die Bw. gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 und den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2002 form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift, die in den Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Gewährung der Steuerfreiheit für die streitgegenständlichen Abhollieferungen mündet, wird begründend vorgebracht :

*"Im Zuge der bei der Bw. stattgefundenen Betriebsprüfung für die Jahre 1999 - 2001 wurden die Barverkäufe bei innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht als steuerfrei behandelt, da laut Ansicht des Finanzamtes der erforderliche Buchnachweis nicht erbracht werden konnte. Die Betriebsprüfung stützt sich hiebei lt. Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes bei der Auslegung des Buchnachweises auf Ruppe UStG 1994 § 7 Tz 74.*

*Es wird hiebei ausschließlich auf § 7 UStG abgestellt.*

*Auf die Binnenmarktregelung im Art. 7 wird hiebei nicht eingegangen. Auch hier ist vom Buchnachweis die Rede der Voraussetzung des Art. 7 Abs. 1 ist. Ruppe sagt hiezu u.a., dass die UID-Nummer des Abnehmers Bestandteil des Buchnachweises ist (Tz 24). In Tz 27 zu Art. 7 BMR beschäftigt sich Ruppe mit der UID und stellt fest, dass, wenn der Abnehmer mit einer ausländischen UID auftritt, er damit implizit erklärt, mit dem Erwerb des Gegenstandes im anderen Mitgliedsstaat der Erwerbsbesteuerung zu unterliegen. Er erklärt damit auch implizit, den Erwerb für unternehmerische Zwecke zu tätigen.*

*Eine weitere explizite Erklärung des selben Inhaltes hätte keinen zusätzlichen Erklärungswert. Nachdem die UID-Nummern von der Bw. laufend aufgezeichnet wurden, wurde damit indirekt auch der Buchnachweis betreffend Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet erbracht. Zur Feststellung der Identität des Abholenden wäre zu berücksichtigen, dass diese Feststellung nicht Bestandteil des Buchnachweises ist. Es soll dadurch lediglich eine missbräuchliche Inanspruchnahme einer fremden UID verhindert werden. Bei Feststellung der Identität erlangt der Unternehmer zusätzlich noch den Vertrauenschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG.*

*Die deutschen Kunden der Bw., die in Reutte einkaufen, sind dem Personal überwiegend bekannt, sodass eine weitere Identitätsfeststellung unterblieb. Für den Großteil der i.g. Lieferungen könnte von der Bw. auch eine Bestätigung beigebracht werden, dass die Waren tatsächlich für das Unternehmen in der BRD erworben wurden und in der BRD der Erwerbsbesteuerung unterzogen wurden.*

*Die Erfassung der UID-Nummern, die Überprüfung der UID-Nummer durch die Bw. sowie die Erfassung aller i.g. Lieferungen in den laufend erstellten zusammenfassenden Meldungen*

(ZM) setzt die Finanzbehörde in die Lage, die Richtigkeit der erforderlichen Angaben auf einfache Weise im Rahmen des internationalen Datenaustausches zu überprüfen.

#### *Beurteilung nach Gemeinschaftsrecht*

Zur Frage, ob der Buchnachweis nach § 18 (8) UStG gemeinschaftskonform ist, sei auf den Artikel von Dr. Keppert und Dr. Bruckner in der ÖStZ vom 1.7.2001 Nr. 13, Art.Nr. 645 verwiesen.

Seit dem Beitritt Österreichs zur europäischen Union hat der Buchnachweis eine gemeinschaftsrechtliche Dimension erhalten. Betrachtet man die 6. Umsatzsteuerrichtlinie hinsichtlich der Bestimmungen über Nachweisvorschriften für Ausfuhrlieferungen nach einem Drittland, so fällt auf, dass das Gemeinschaftsrecht diesbezüglich keine besonderen Nachweisvorschriften kennt. Die 6. Umsatzsteuerrichtlinie überlässt auch bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen die Regelung des Nachweises der Voraussetzungen für die Befreiung grundsätzlich den Mitgliedsstaaten. Die Mitgliedsstaaten sollen jedoch nur Bedingungen festlegen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiung sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch als notwendig erachten.

Bei der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen ist das Ziel die Entlastung von der Umsatzsteuer im Ursprungsmitgliedsstaat, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Ein völliger Verlust der Steuerbefreiung im Falle der Mängelhaftigkeit des Buchnachweises scheint nach Tumpel aus der Sicht des Gemeinschaftsrechtes bedenklich. Eine Besteuerung im Ursprungsmitgliedsstaat gefährde nicht nur die Neutralität des Mehrwertsteuersystems, sondern auch das reibungslose Funktionieren des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs. Zudem sei der gemeinschaftsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletzt, da der Verlust der Steuerfreiheit eine unverhältnismäßige Sanktion für (leichte) Mängel des Buchnachweises sei.

Auch Ruppe befasst sich in seinem Kommentar mit dem Buchnachweis. Er schließt sich den in der Literatur vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die traditionelle Auffassung des Buchnachweises an. Danach sei die tradierte Ansicht, den Buchnachweis als materielle Voraussetzung der Steuerfreiheit anzusehen, überschießend und verstößt gegen das dem Gleichheitssatz inne wohnende Verhältnismäßigkeitsgebot. Die Verletzung einer Formvorschrift werde mit dem Verlust der Steuerfreiheit bestraft. Seiner Ansicht nach zwinge der Gesetzestext aber nicht zu diesem Verständnis. Er könne auch so gelesen werden, dass das Fehlen des Buchnachweises die Finanzbehörde zwar vorderhand berechtigt, davon auszugehen, dass die Lieferung steuerpflichtig sei.

Dem Unternehmer sei es jedoch unbenommen, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung auf andere Weise nachzuweisen."

Das Finanzamt Reutte legte die Akten ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt an den unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte die Abweisung der Berufung.

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

Gemäß Art 7 Abs. 3 BMR (Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994) müssen die in Abs. 1 und 2 der angeführten Bestimmung normierten Voraussetzungen 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.

In der Verordnung BGBl. 1996/401 hat der Bundesminister für Finanzen u.a. angeordnet, dass bei i.g. Lieferungen der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen muß, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat (§ 1).

In den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer ist dieser Nachweis durch die **Erklärung** des Abnehmers oder seines Beauftragten zu führen, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet **befördern** wird ( § 2 Z. 3 ).Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist diese Erklärung schriftlich abzugeben. Eine diesbezügliche schlüssige Willensäußerung (wie von der Bw. behauptet) genügt hiezu nicht.

Art 8 Abs. 4 ( letzter Satz) der BMR schreibt weiters vor, dass der Unternehmer in Abholfällen die Identität des Abholenden festzuhalten hat.

Im gegenständlichen Fall steht auf der Sachverhaltsebene außer Streit, dass die von der Verordnung geforderten Abnehmererklärungen (über die Beförderung des Gegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet) fehlen und auch die Identität der Abholenden nicht festgestellt wurde.

Die Berufungsbehörde teilt die von der Vorinstanz vertretene Rechtsauffassung, dass der Nachweis der Beförderung oder Versendung ins übrige Gemeinschaftsgebiet eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit gemäß Art. 6 Abs. 1 BMR darstellt, bei dessen Fehlen die Abgabenbehörde verpflichtet ist, die Steuerbefreiung zu versagen, auch wenn die sachlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung im übrigen erwiesen sind (siehe Rechtsprechung zur vergleichbaren Bestimmung des § 7 UStG 1994, z.B. VfGH 23.9.1982, B 299/77, VwGH 27.2.2002, 2000/13/0197 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Das Nichtvorliegen der Erklärung, dass der Abnehmer (oder sein Beauftragter) den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird, verpflichtete im gegenständlichen Fall die Vorinstanz zur Versagung der Steuerbefreiung, wobei noch hinzukommt, dass eine weitere Vorschrift, nämlich die Verpflichtung zur Festhaltung der Abnehmeridentität, außer Acht gelassen wurde. Festzuhalten ist weiters, dass die hier maßgebenden Rechtsnormen (Abnehmererklärung, Identitätsfesthaltung) zwingende Vorschriften darstellen, wobei eine extensive Interpretation dahingehend, dass bei Verletzung dieser Vorschriften unter bestimmten Voraussetzungen die Steuerfreiheit von der Abgabenbehörde trotzdem gewährt werden kann, im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes bzw. der Verordnung keine Deckung findet.

Nach Auffassung der Berufungsbehörde verstößen die im gegenständlichen Fall anzuwendenden nationalen Vorschriften auch nicht gegen gemeinschaftsrechtliche Grundsätze, da die anzuwendende Abgabenbefreiung an klar definierte materiellrechtliche Voraussetzungen (insbes. Abnehmererklärung, Identitätsfesthaltung) anknüpft. Die vom

österreichischen Gesetzgeber für die Gewährung der Abgabenbefreiung normierten Bedingungen sind nach Auffassung der Berufungsbehörde auch keinesfalls unverhältnismäßig bzw. im internationalen Vergleich unüblich, sondern vielmehr aus der Sicht der Verhinderung von Abgabenverkürzungen und der Möglichkeit der raschen und einfachen Nachprüfung sachgerecht und notwendig.  
Da die Berufung somit eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide nicht aufzuzeigen vermochte, mußte ihr ein Erfolg versagt bleiben.

Innsbruck, 20. 8.2003