



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. HandelsGmbH, Handelsgesellschaft, A_etabl., vertreten durch Keller & Co. Wirtschaftstreuhandgesellschaft m. b. H., Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 2500 Baden, Maynologasse 13, vom 19. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 16. Juni 2010 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume September 2008 bis November 2009:

S P R U C H

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) betreibt ein Handelsunternehmen zum Import und Export, insbesondere von Lebensmittelspezialitäten aus dem maghrebinischen Raum. Da für die Monate September 2008 bis November 2009 weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet wurden erfolgte eine Umsatzsteuersonderprüfung für diese Zeiträume. Vor Prüfungsbeginn wurde von der steuerlichen Vertretung Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz für die Bw. erstattet.

In der BP-Niederschrift und im BP-Bericht vom 30.04.2010 wurden folgende Feststellungen der UVA-Prüfung getroffen:

„Tz. 2. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Aufgrund der fehlenden Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO BGBl. Nr. 401/1996 sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht steuerfrei. Es erhöhen sich die 10%igen steuerpflichtigen Umsätze wie folgt:

Zeitraum	Umsätze - Lebensmittellieferungen
9-12/2008	€ 32.997,73
1-11/2009	€ 50.451,82

Tz. 3. Vorsteuerkürzung

Für ein angemietetes Geschäft wurden Vorsteuern i. H. von € 435,88 jeweils für die Monate November bis Dezember 2008 und Jänner bis Feber 2009 abgezogen. Die ausgestellten Rechnungen entsprechen nicht dem § 11 UStG. Diese Vorsteuern sind daher nicht abzugsfähig und es kommt zu folgenden Vorsteuerkürzungen:

Zeitraum	Vorsteuern
11-12/2008	€ 871,76
01-02/2009	€ 871,88

„

Das Finanzamt erließ entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09-12/2008 vom 16. Juni 2010 und einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-11/2009 vom 16. Juni 2010 (ohne Zustellnachweis zugestellt), gegen den die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 19. Juli 2010 fristgerecht Berufung erhob. Ein Berufungsbegehren und eine Begründung enthielt dieser Schriftsatz nicht, weshalb mit Bescheid des Finanzamtes vom 21. November 2010 der Auftrag zu Behebung dieser Mängel erfolgte.

Mit Anbringen vom 23.08.2010 reichte die Bw. innerhalb der gesetzten Frist eine Berufungsergänzung zur Mängelbehebung ein. Sie teilte mit, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen (igL) an einen Abnehmer mit korrekter UID erfolgt seien. Weitere Unterlagen zur Beweisführung würden noch nachgebracht werden. Bei den Mieten handle es sich um laufende monatliche Zahlungen, welche in einer Sammelrechnung mit ordnungsgemäßigem Ausweis der Umsatzsteuer abgerechnet worden seien.

Ergänzend führte die Bw. im Schreiben vom 03.12.2010 zur Beförderung der Waren aus, das weder sie noch der Abnehmer, die Firma Geros Food, die Waren nach Bratislava befördert habe. Der Transport der Waren sei durch einen Dritten, nämlich die C. Handels-GmbH durchgeführt worden. Zum Nachweis werde die vom Beförderer ausgestellte Frachtbestätigung vorgelegt. Die Firma C. Handels-GmbH ist nicht identisch mit dem Empfänger der Lieferungen

Die der Abgabenbehörde zum Nachweis der Warentransporte vorgelegte Frachtbestätigung, vom 15.3.2010, der Firma C. Handels-GmbH, mit Sitz in Wien, weist folgenden Inhalt auf:

„Die Firma C. Handels GmbH, B_etabl., bestätigt alle Frachten für die Firma Bw. GmbH, D_etabl., in die Slowakei zu der Firma D., 81106 Bratislava, K_etabl. durchgeführt zu haben (Firmenstempel und Handzeichen)“.

Die Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der C. Handels GmbH war ab November 2011 F.F.. Diese ist die Tochter der Alleingesellschafterin der Bw., H.F.. Zwischen dem leistenden Unternehmen und dem namhaft gemachten Beförderer besteht somit auf Gesellschafterebene ein nahes Angehörigenverhältnis.

Die Betriebsprüferin nahm zu der Berufung mit Bericht vom 12.01.2011 Stellung:

„1. Innergemeinschaftliche Lieferungen Art. 7 UStG 1994:

Das geprüfte Unternehmen erklärte in den Jahren 2008 -2009 steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an Gero's Food s.r.o nach Bratislava getätigt zu haben. Die Abholung der Waren soll von einem dritten Unternehmen (der C. Handels-GmbH Wien), durchgeführt worden sein. Die Geschäftsführerin dieser GmbH ist die Tochter der Gesellschafterin der Bw- HandelsGmbH.

Lt. § 3 Abs. 1 der VO BGBl. Nr. 401/1996 hat der Unternehmer bei Versendung auch Versendungsbelege zu führen. Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Abs. 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 der VO führen. Dies ist jedoch auch nicht erfolgt. Im Zuge der USO wurden nur die jeweiligen Rechnungen vorgelegt. Lt. Unternehmen gibt es keine Frachtbriefe.

Es wurde für alle Lieferungen nur eine einzige pauschale Frachtbestätigung im Zuge der USO vom 15.3.2010 von der Fa. C. Handels-GmbH vorgelegt. Diese wurde – wie aus dem Ausstellungsdatum zweifelsfrei hervorgeht - im Nachhinein ausgestellt.

Lt. UStRI RZ 4006 ist die nachträgliche Sanierung eines mangelhaften Beförderungsnachweises im Zuge einer Prüfung nicht mehr gestattet. In der Berufung wird jedoch darauf hingewiesen, dass es sich bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen an einen Abnehmer mit korrekter UIDNr. handle und die Firma noch Unterlagen zur Beweisführung beibringen werde. Dies ist jedoch nicht erfolgt. Am 3.12.2010 wurde die letzte Ergänzung zur Mängelbehebung eingebracht.

Für die folgenden innergemeinschaftlichen Lieferungen konnte daher die Steuerfreiheit nicht gewährt werden:

Datum	Betrag	Firma
10.11.2008	14.786,50	Gero's Food, Bratislava (Meeresfrüchte)
25.11.2008	5.135,00	Gero's Food, Bratislava (Meeresfrüchte)
		Gero's Food, Bratislava
03.12.2008	16.376,00	(Reis)
gesamt	36.297,50	lt. USO nicht steuerfrei
		davon 10 %
	32.997,73	USt 3.299,77
08.01.2009	10.260,00	Gero's Food, Bratislava (Meeresfrüchte u. Fisch)
22.01.2009	9.453,00	Gero's Food, Bratislava (Meeresfrüchte u. Fisch)
		Gero's Food, Bratislava
30.01.2009	12.810,00	(Reis)
04.03.2009	12.349,00	Gero's Food, Bratislava (Meeresfrüchte u. Fisch)
12.10.2009	10.625,00	Gero's Food, Bratislava (Meeresfrüchte u. Fisch)
gesamt	55.497,00	lt. USO nicht steuerfrei
		davon 10 %
	50.451,82	USt 5.045,18

2. Vorsteuerkürzung für Mieten:

Für ein angemietetes Geschäft wurden Vorsteuern in Höhe von € 435,88 mtl. für die Monate November bis Dezember 2008 und Jänner bis Feber 2009 abgezogen. Vom geprüften Unternehmen wurde ein eigener Firmenvordruck verwendet und darauf wurde händisch der Zeitraum Nov.-Dez. 2008 und Jän.-Feb. 2009 und der Ort d. Geschäftslokals, Betrag brutto € 5.230,50 inklusive 20 % MWSt, bar bezahlt und Firmenstempel mit Unterschrift des Vermieters (H. Handels-GmbH) vermerkt. Dies entspricht nicht dem § 11 UStG. Die Vorsteuern i.H. von € 1.743,52 sind daher nicht abzugsfähig. In der Berufung wird begründet, dass es sich um laufende Mieten handle, welche in einer Sammelrechnung abgerechnet wurden und die Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. Diese wurde jedoch nicht vorgelegt."

Die Rechnungen über die igL enthielten nur das Ausstellungsdatum der Rechnung, aber keine Angaben zum Lieferdatum. Ausgenommen in einem Fall (Rechnung vom 12.10.2009, € 10.625) enthielten die Rechnungen auch keinen Bezug zu einem Lieferschein, während andere Rechnungen einen solchen Verweis enthielten.

Die Liefer- oder Transportscheine oder sonstige Unterlagen, die Auskunft über den Zeitpunkt der Lieferung geben könnten waren nicht vorhanden. Die igL betrafen ausschließlich Lebensmittel. In zwei Fällen handelte es sich um Reis in verschiedenen Gebindegrößen, bis zu 22 Tonnen Lieferumfang. Die übrigen igL hatten verschiedene Fischarten und andere Meeresfrüchte im Umfang von etwa 1000kg pro Rechnung enthalten. Keine der angeführten Rechnungen enthielt einen Zahlungsvermerk.

Über die Mieten betreffend das Geschäftslokal in Wien, 11. Bezirk, wurde mittels Gutschrift von der Bw. abgerechnet. Die Bw. verwendete ihr Firmenbriefpapier auf welchem sie handschriftlich den Leistungsgegenstand bezeichnete, den Bruttobetrag inkl. USt. auswies und die Barzahlung vermerkte. Diese Abrechnungen enthielten nicht die Angabe des Steuersatzes sowie den gesonderten Ausweis des Steuerbetrages. Weiters fehlte der genaue Tag der Rechnungsausstellung, es war nur Monat und Jahr angegeben. Zudem enthielten die Rechnungen keine laufende Rechnungsnummer.

Mit Vorlagebericht vom August 2011 wurde dem UFS die Berufung samt bezugshabender Verwaltungsakte zur Entscheidung übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Tatfrage, ob die Gegenstände der Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurden sowie ob die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, insbesondere der Beförderungs- und Buchnachweis erfüllt sind. Außerdem ist strittig, ob hinsichtlich der Mietenabrechnung ordnungsgemäße Rechnungen, die zu einem Vorsteuerabzug gemäß § 11 Abs. 1 und Abs. 8 i.V.m. § 12 Abs. 1 UStG berechtigen, vorgelegen sind.

1. Innergemeinschaftliche Lieferungen an die D,, Bratislava

Art 7 BMR des UStG lautet:

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

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
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.

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

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

2. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)

(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.

(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."

Die Verordnung des Bundesminister für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (BGBl 401/1996, idF BGBl II 172/2010) lautet:

„§ 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.

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

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und
2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

§ 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.“

Fest steht, dass ein ordnungsgemäßer Beförderungsnachweis nicht vorliegt, weil anhand der Buchhaltungsunterlagen und der sonstigen vom Bw. ausgefolgten Belege keine Feststellung über den Umstand getroffen werden kann, ob, wann und durch wen die fakturierten Lebensmittel nach Bratislava befördert worden seien. Es liegen keine Lieferscheine vor und es kann auch nicht auf andere Weise festgestellt werden, wann diese Waren in das Gemeinschaftsgebiet gelangt sein sollen. Es gibt keine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten für jede einzelne Lieferung. Ebenso fehlt pro Lieferung eine Erklärung des beauftragten Beförderers, über die betreffenden Warentransporte nach Bratislava.

Die nachträglich im März 2010 ausgestellte Frachtbestätigung über nicht näher bezeichnete Lieferungen im Zeitraum von November 2008 bis Oktober 2009 liefert keinen Beweis für die tatsächliche Durchführung von Warentransporten. Die Bestätigung ist nicht nur von vagem und unverbindlichen Inhalt, sondern es besteht auch noch ein verwandtschaftliches Naheverhältnis zwischen dem angeblich beauftragten Beförderer und der Bw.. Die Frachtbestätigung weist nach der Überzeugung des UFS das typische Erscheinungsbild einer Gefälligkeitsbestätigung auf.

Die Unglaubwürdigkeit der Frachtbestätigung findet noch ein weiteres Argument darin, dass es keinen Hinweis auf eine Bevollmächtigung und Beauftragung der Firma C. Handels GmbH gibt, für die Bw. oder für den Leistungsempfänger die behaupteten Transporte durchzuführen. Im Streitfall wurden empfindliche Nahrungsmittel in großen Mengen verkauft, die für gewöhnlich durch professionelle Transportunternehmen mit Kühlfahrzeugen befördert werden. Dabei ist die Ausstellung von Geschäftsunterlagen zum Nachweis der Auftrags- und Transportverhältnisse verkehrsüblich.

Es fehlen somit nicht nur die formell ordnungsgemäßen Nachweise der Beförderung, sondern die Bw. konnte auch nicht auf andere Weise den Beweis führen, dass sie oder der Abnehmer die Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des Artikel 7 Abs. 1 BMR sind nicht erfüllt, weshalb die Steuerbefreiung der igL. nach Art. 6 Abs. 1 nicht eintritt. Die Warenumsätze der Bw. wurden daher zu Recht zur Umsatzsteuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet (Ruppe/Achatz, UStG⁴, Art. 7 BMR Tz. 23ff).

Die Bw. hat nicht die erforderliche Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes bei der Durchführung dieser Lieferungen an den Tag gelegt, weshalb die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 BMR nicht zur Anwendung gelangt. Es ist unüblich dass Waren in der gegenständlichen Art ohne Nachweis an Dritte zur Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet übergeben werden. Bei solch untypischen Geschäftsabläufen ist die Sorgfaltswidrigkeit der Bw. offenkundig.

2. Vorsteuerkürzung Mieten

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer den Vorsteuerbetrag abziehen, der von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Der Vorsteuerabzug ist demnach zu dem Zeitpunkt möglich, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt ist und eine ordnungsgemäße Rechnung darüber vorliegt (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar, 3. Auflage, § 12 Tz 51).

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer, der steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen ausführt, berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen dieses anderen Unternehmers verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen ausgestellt worden sind.

Die Rechnung muss gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 unter anderen folgende Angaben enthalten:

- Z. 1 Namen und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers,
- Z. 3 Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung,

Z. 4 Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt,

Z. 5 das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

-das Ausstellungsdatum,

-eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird.

Gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 gilt als Rechnung jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe.

Über die Miete des Geschäftslokals in 1110 Wien wurde von der Bw. mittels Gutschrift gegenüber dem leistenden Unternehmer abgerechnet. Diese Gutschriften betreffend die Abrechnungszeiträume November 2008 bis Februar 2009 weisen nicht den gesetzmäßigen Inhalt von Rechnungen gemäß § 11 Abs. 1 UStG auf, weil der auf das Entgelt anzuwendende Steuersatz (Z. 5) und der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag (Z. 6) nicht ausgewiesen sind. In der Abrechnung ist lediglich der Bruttobetrag angeführt. Ferner fehlt das genaue Ausstellungsdatum und eine fortlaufende Rechnungsnummer zur einmaligen Identifizierung der Rechnung.

Mangels Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen kam daher ein Vorsteuerabzug für die Bw. nicht in Betracht.

Wien, am 31. Jänner 2012