



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 10. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 vom 23. September 2008 und für das Jahr 2007 vom 23. Oktober 2008 und betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006 vom 23. September 2008 entschieden:

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide werden gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), die einen Einzelhandel mit Fahrzeugen betreibt, wurden im Rahmen einer die Jahre 2005 und 2006 betreffende Betriebsprüfung und eine die Zeiträume Jänner 2007 bis Februar 2008 betreffenden Nachschau nach dem BP-Bericht vom 20. August 2008 u.a. folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen:

In den Jahren 2005 und 2006 wurden durch die Fa. Bw. mehrere Kfz steuerfrei an D. J. (O.-Deutschland) und C.. (B.-Spanien) verkauft. Bei sämtlichen Fahrzeugen handelt es sich um Gebrauchtwagen (Ex-Leasing, Fahrschulfahrzeuge, Leihwagen), die alle mit Vorsteuer-Abzug

angeschafft wurden. Die ausländische UID-Nummern wurden Stufe 2 abgefragt. Abholerklärungen und Ausweiskopien des Abholenden wurden erstellt und beim jeweiligen Kfz-Akt abgelegt.

Zu den einzelnen Kfz-Verkäufen im Detail wird wie folgt Stellung genommen:

a) Am 13.10.2005 wurde ein VW HR Kasten (AktNr 3885), FgNr H121) um Eur 6.666,- an die Fa. C (Spanien) verkauft.

Die Bezahlung erfolgte in bar. Die Abholung erfolgte durch Herrn V. J. , einen in Wien wohnhaften serbischstämmigen, österreichischen Staatsbürger. Eine Vollmacht, aus der ersichtlich ist, dass Herr J. das Fahrzeug im Auftrag der Fa. C abholt, liegt nicht vor. Es gibt keinerlei Schriftverkehr mit der Fa. C. Die Unterschrift auf der Abholerklärung stimmt mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie nicht überein.

b) Am 14.12.2005 wurde ein VW Golf Trendline TDI (AktNr 3956, FgNr W0111) um EUR 10.500,- an die Fa. D. J. (Deutschland) verkauft.

Die Bezahlung erfolgte in bar. Die Abholung erfolgte durch Herrn V. J., einen in Wien wohnhaften, serbischstämmigen, österreichischen Staatsbürger. Die Unterschrift auf der Abholerklärung stimmt mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie nicht überein.

c) Am 22. 12.2005 wurde ein VW Golf Trendline TDI (AktNr 3955, FgNr W112) um EUR 10.400,- und ein VW Golf Trendline TDI (AktNr 3954, FgNr W113) um ebenfalls EUR 10.400,- an die Fa. D. J. (Deutschland) verkauft.

Die Bezahlung erfolgte in bar. Die Abholung erfolgte in beiden Fällen durch Herrn V. J., einen in Wien wohnhaften, serbischstämmigen, österreichischen Staatsbürger. Die Unterschriften auf den Abholerklärungen stimmen mit den Unterschriften auf der Ausweiskopie nicht überein. Weiters befinden sich auf den Abholerklärungen unterschiedliche Unterschriften, obwohl es sich in beiden Fällen um denselben Abholenden handeln soll.

d) Am 7.3.2006 wurde ein VW Golf Trendline TDI (AktNr 3386, FgNr P114) um EUR 11.200,- und ein VW Golf Trendline TDI (AktNr 3347, FgNr W115) um ebenfalls EUR 11.200,- an die Fa. D. J. (Deutschland) verkauft.

Die Bezahlung erfolgte in bar. Die Abholung erfolgte in beiden Fällen durch Herrn D. J., einen in Wien wohnhaften, serbischstämmigen, österreichischen Staatsbürger. Die Unterschriften auf der Abholerklärung stimmen mit den Unterschriften auf der Ausweiskopie nicht überein.

e) Am 10.7.2006 wurde ein VW Passat Trendline TDI (AktNr 3729, FgNr E116) um EUR 16.666,66 an die Fa. C (Spanien) verkauft.

Die Bezahlung erfolgte in bar. Die Abholung erfolgte durch Herrn D. J., einen in Wien wohnhaften, serbischstämmigen, österreichischen Staatsbürger. Eine Vollmacht, aus der ersichtlich ist, dass Herr J. das Fahrzeug im Auftrag der Fa. C abholt, liegt nicht vor. Es gibt keinerlei Schriftverkehr mit der Fa. C. Das Fahrzeug wird laut Abholerklärung nach

Deutschland verbracht. Die Unterschrift auf der Abholerklärung stimmt mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie nicht überein.

f) Am 6.9.2006 wurde ein VW Golf Trendline TDI (AktNr 3465, FgNr P117) um EUR 12.750,- an die Fa. C (Spanien) verkauft.

Die Bezahlung erfolgte in bar. Die Abholung erfolgte durch Herrn D. R., einen in Wien wohnhaften, serbischstämmigen, österreichischen Staatsbürger. Eine Vollmacht, aus der ersichtlich ist, dass Herr R. das Fahrzeug im Auftrag der Fa. C abholt, liegt nicht vor. Es gibt keinerlei Schriftverkehr mit der Fa. C. Die Unterschrift auf der Abholerklärung stimmt mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie nicht überein.

g) Am 7.9.2006 wurde ein VW Golf Trendline TDI (AktNr 3227, FgNr W118) um EUR 12.500,- an die Fa. C (Spanien) verkauft.

Die Bezahlung erfolgte in bar. Die Abholung erfolgte durch Herrn D. R. , einen in Wien wohnhaften, serbischstämmigen, österreichischen Staatsbürger. Eine Vollmacht, aus der ersichtlich ist, dass Herr R. das Fahrzeug im Auftrag der Fa. C abholt, liegt nicht vor. Es gibt keinerlei Schriftverkehr mit der Fa. C . Die Unterschrift auf der Abholerklärung stimmt mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie nicht überein.

h) Am 31.10.2006 wurde ein VW Sharan Trendline TDI (AktNr 4262, FgNr V119) um EUR 8.750,- an die Fa. C (Spanien) verkauft.

Die Bezahlung erfolgte in bar. Die Abholung erfolgte durch Herrn P. M., einen in Wien wohnhaften, serbischstämmigen Staatsbürger. Eine Vollmacht, aus der ersichtlich ist, dass Herr M. das Fahrzeug im Auftrag der Fa. C abholt, liegt nicht vor. Es gibt keinerlei Schriftverkehr mit der Fa. C. Die Unterschrift auf der Abholerklärung stimmt mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie nicht überein.

i) Am 29.12.2006 wurde ein VW Sharan Business TDI (AktNr. 4322, FgNr V120) um EUR 8.000,- an die Fa. C (Spanien) verkauft.

Die Bezahlung erfolgte in bar. Die Abholung erfolgte durch Herrn P. M., einen in Wien wohnhaften, serbischen Staatsbürger. Eine Vollmacht, aus der ersichtlich ist, dass Herr Milosevic das Fahrzeug im Auftrag der Fa. C abholt, liegt nicht vor. Es gibt keinerlei Schriftverkehr mit der Fa. C. Die Unterschrift auf der Abholerklärung stimmt mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie nicht überein.

Eine Überprüfung durch die Bp. – Einsichtnahme in die Zulassungsdatenbank – ergab, dass es bei sämtlichen in den Jahren 2005 und 2006 erfolgten Kfz-Verkäufen, bei denen als Abnehmer D. J. (Deutschland) und C. . (Spanien) aufscheinen, zu einer Zulassung des Fahrzeuges in Österreich kam.

Weitere Nachforschungen ergaben, dass diese Fahrzeuge, unmittelbar nach dem Verkauf an die zitierten ausländischen Abnehmer, unter fingierten Namen an Kfz-Händler in Österreich

verkauft wurden, die diese Fahrzeuge, unter Anwendung der Differenzbesteuerung, an Private in Österreich weiterverkauften.

Wie oben ersichtlich gab es keinerlei schriftlichen Kontakt zu den oben genannten „Abnehmern“.

Für beide ausländische „Abnehmer“ traten serbisch-stämmige, in Wien wohnhafte Personen als Abholer auf.

Aufgrund der Gesamtbetrachtung (formelle Mängel, ungewöhnliche Geschäftspraktiken, zweifelhafte Abholer, keinerlei Schriftverkehr mit den Abnehmern) hätte nach Ansicht der Bp. der Verkäufer/Unternehmer erkennen müssen, dass die bezughabenden Fahrzeuge nicht für eine Lieferung in das „Ausland“ bestimmt waren, sondern für den Weiterverkauf im Inland. Die Bp. ist aufgrund des ermittelten Sachverhaltes überzeugt davon, dass die gegenständlichen Fahrzeuge Österreich gar nicht verlassen haben.

Im Zuge der Außenprüfung wird daher die Steuerfreiheit der oben angeführten Umsätze (2005 insges. EUR 37.966,- und 2006 insges. EUR 81.066,66) nicht anerkannt, sodass eine Erhöhung der steuerpflichtigen Entgelte wie folgt vorgenommen wird:

2005: EUR 31.638,33

2006: EUR 67.555,55

Steuerliche Auswirkungen:

Zeitraum	2005 EUR	2006 EUR
<i>Umsatzsteuer</i>		
<i>Steuerbarer Umsatz</i>	-6.327,67	-13.511,11
<i>Innengemeinschaftliche Lieferungen</i>	-37.966,00	-81.066,66
<i>20 % Normalsteuersatz</i>	31.638,33	67.555,55

...

Tz. 6 Zuschuss PA

Im Jahr 2005 erhielt die Fa. Bw eine Investförderung von PA für die Erweiterung des Schauraums nach VW-Werksarchitektur in Höhe von EUR 184.000,- zuzügl. 20 % USt. Dieser Zuschuss wurde bisher einer Bewertungsreserve zugeführt und entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes (Afa-Satz 3 %) laufend aufgelöst.

Gem. EStR 2000 Rz 2161 sind private Zuschüsse unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Beurteilung steuerlich als Ertrag zu erfassen. Sind Zuschüsse an eine Leistungserbringung geknüpft, wird mit der Leistungserfüllung (Bau des Schauraums nach VW-Werksarchitektur) auch der Zuschuss realisiert. Werden Zuschüsse ohne Rückzahlungsverpflichtung für bestimmte Zwecke gewährt, fallen Zufluss- und Realisierungszeitpunkt zusammen.

Nach einer Weisung des bundesweiten Fachbereichs Einkommensteuer wird von der Bp. trotz

einer gegenteiligen UFS-Entscheidung an der Rechtsansicht in Rz 2161 EStR 2000 festgehalten. Die Bp. nimmt steuerrechtlich folgende Berichtigung vor:

Entwicklung Bewertungsreserve

<i>Bildung Bewertungsreserve 2005</i>	<i>-184.000,00</i>
<i>Auflösung 2005 (1/2 Jahr)</i>	<i>2.760,00</i>
<i>Bewertungsreserve</i>	<i>-181.240,00</i>
<i>Auflösung 2006</i>	<i>5.520,00</i>
<i>Bewertungsreserve 2006</i>	<i>-175.720,00</i>

..."

Aufgrund dieser Feststellungen durch die Betriebsprüfung wurden der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 10. Mai 2007 und für das Jahr 2006 vom 18. Dezember 2007 mit Bescheiden vom 23. September 2008 wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen. Es wurde u.a. die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen für das Jahr 2005 iHv € 31.638,33 und für das Jahr 2006 iHv € 67.555,55 versagt und diese Umsätze mit dem Normalsteuersatz versteuert. Weiters wurde ein Investitionskostenzuschuss der Firma PA iHv € 184.000,00 im Jahr 2005 für die Erweiterung des Schauraumes als steuerpflichtige Betriebseinnahme angesehen und nicht anteilig entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes aufgelöst.

Für das Jahr 2007 erfolgte mit Bescheiden vom 23. Oktober 2008 eine erstmalige Festsetzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer erklärungsgemäß.

Mit Schreiben vom 10. November 2008 wurden folgende **Berufungen** eingebracht:

1. gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für die Jahre 2005 und 2006 vom 23. September 2008 wegen Versagung der Steuerfreiheit bestimmter innergemeinschaftlicher Lieferungen und der Behandlung eines Investitionskostenzuschusses als steuerpflichtige Betriebseinnahme (KSt-Akt S 8-14/2006) und
2. gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 23. September 2008 und für das Jahr 2007 vom 23. Oktober 2008 wegen der Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Umsatzsteuer (KSt-Akt S 16-18).

Zu 1:

Im Berufungsschreiben gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 wird vom steuerlichen Vertreter u.a. Folgendes begründend ausgeführt:

„1. Umsatzsteuer IG Lieferungen, Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes
I. Rechtslage

Gemäß Art 7 Abs. 1 UStG liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, wenn 1. der Unternehmer oder der Abnehmer 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 ... 3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Gemäß Art 7 Abs. 4 UStG bleibt es bei der Steuerfreiheit der Lieferung, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vorliegen und dies auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.

Gemäß der auf Basis des Art 7 Abs. 3 UStG erlassenen Verordnung, BGBl. 1996/401, wird Art und Umfang des Buchnachweises spezifiziert, wobei hier insbesondere zusätzlich die UID des Abnehmers aufzuzeichnen ist.

Nach Ruppe, UStG³, Tz. 25ff zu Art 7 BMR, ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang der Vorschriften folgendes: „Tritt der Abnehmer bei seiner Bestellung unter der UID eines anderen Mitgliedstaates auf, so erklärt er damit seine Erwerbsteuerbarkeit im betreffenden Ausland. Diese Erklärung hat der Unternehmer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu prüfen. Im Regelfall wird der Sorgfaltspflicht dadurch genügt, dass der Unternehmer sich die UID des Abnehmers nachweisen lässt (UStR Rz. 4017). Entscheidend sind aber letztlich die Umstände des Einzelfalles.“

Konnte der Unternehmer nach den bei den Lieferungen gegebenen Umständen auch bei der Anwendung eines objektiven Sorgfaltsmassstabes davon ausgehen, dass der Abnehmer Unternehmereigenschaft besitzt und die Lieferung für sein Unternehmen bestimmt ist, bedarf es keiner weiteren Kontrollschritte.“

Gemäß Ruppe, UStG³, Tz. 31 zu Art 7 BMR, ist die Rechtslage zu den Sanktionen der unterlassenen Identitätsfeststellung folgendermaßen zu sehen:

„Ist die Feststellung (der Identität des Abholenden) unterlassen worden, bleibt es trotzdem bei der Steuerbefreiung, wenn objektiv gesehen die Voraussetzungen der Steuerfreiheit gegeben sind (der Abholende war Unternehmer, hat für sein Unternehmen erworben und unterlag im anderen Land der Erwerbsbesteuerung). Die Identitätsfeststellung ist nach dem Gesetzesaufbau nicht Bestandteil des Buchnachweises. Die Finanzverwaltung ist nicht berechtigt, nachträglich (im Zuge einer Betriebsprüfung) die Steuerfreiheit zu versagen, nur weil die Feststellung des Abholenden unterblieben ist.“

II. Feststellungen der Betriebsprüfung:

Zu den festgehaltenen „Mängeln“ ist im Einzelnen wie folgt auszuführen:

„Unterschrift auf den Abholerklärungen stimmt nicht mit der Unterschrift auf der jeweiligen Ausweiskopie überein,

unterschiedliche Unterschriften.“

Hierzu ist lediglich festzuhalten, dass meine Mandantin routinemäßig die Identität des Abholenden durch Anfertigung einer Kopie eines vorgelegten Ausweises festgehalten hat. Wenn in der Rz. 4018 UStR festgehalten wird, dass es schon genügen würde, aus einem vorgelegten Ausweis die maßgebenden Daten schriftlich festzuhalten, so ist die Einholung einer Ausweiskopie jedenfalls ausreichend, um die Identität des Abholenden festzustellen. Ein Vergleich der Unterschriften auf Ausweis und Abholerklärung ist weder im Gesetz gefordert noch zumutbar.

„Vollmacht liegt nicht vor, aus der ersichtlich ist, dass der Abholende vom Abnehmer des Gebrauchtwagens beauftragt worden sei, das Fahrzeug abzuholen und in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.“

Hier darf ich einladen, die gesetzliche Bestimmung zu nennen, nach der eine derartige Vollmacht vorzulegen ist. Es wird wohl in aller Regel so sein, dass ein ausländischer Unternehmer nicht selbst die Zeit findet, einzelne Fahrzeuge abzuholen, sondern hierfür jemanden beauftragt.

Wenn ein Beauftragter im Geschäft meiner Mandantin erscheint und namens seines Auftraggebers die von diesem zu erbringende Gegenleistung, nämlich den Kaufpreis, in bar erlegt, erübrigt sich nach allgemeinen Denkgesetzen die Frage, ob der Beauftragte vom Vertragspartner meiner Mandantin beauftragt und bevollmächtigt ist. Es ist wohl kaum anzunehmen, dass ein nicht Bevollmächtigter ohne vertragliche Verpflichtung den vereinbarten Kaufpreis erlegen würde.

„Die Überprüfung durch die Bp – Einsichtnahme in die Zulassungsdatenbank – ergab, dass es bei sämtlichen in den Jahren 2005 und 2006 erfolgten Kfz-Verkäufen, bei denen als Abnehmer (Kunde) D. J. (O. -Deutschland) und C.. (B. -Spanien) aufscheinen, zu einer Zulassung in Österreich kam.

Weitere Nachforschungen ergaben, dass diese Fahrzeuge, unmittelbar nach dem Verkauf an die zitierten ausländischen Abnehmer, unter fingierten Namen an Kfz-Händler in Österreich verkauft wurden, die diese Fahrzeuge, unter Anwendung der Differenzbesteuerung, an Private in Österreich weiterverkaufte.“

Hinsichtlich dieser weiteren Informationen über die Abnehmer bzw. das weitere Schicksal der verkauften Fahrzeuge ist dezidiert hinzuweisen, dass meine Mandantin keine Möglichkeit hatte, derartige Informationen zu bekommen und dementsprechend zu handeln. Meine Mandantin hatte bei aller kaufmännischen Vorsicht nicht den geringsten Anlass, an der Unternehmereigenschaft der Abnehmer und deren Erklärung, dass die Lieferungen für ihr Unternehmen bestimmt sind, zu zweifeln.

„Aufgrund der Gesamtbetrachtung (formelle Mängel, ungewöhnliche Geschäftspraktiken, „zweifelhafte Abholer“, keinerlei Schriftverkehr mit den Abnehmern) hätte nach Ansicht der Bp der Verkäufer/Unternehmer erkennen müssen, dass die bezughabenden Fahrzeuge nicht für eine Lieferung in das „Ausland“ bestimmt waren, sondern für den Weiterverkauf im Inland. Die Bp ist aufgrund des ermittelten Sachverhaltes überzeugt davon, dass die gegenständlichen Fahrzeuge Österreich gar nicht verlassen haben.“

Zu der von der Betriebsprüfung unterstellten Gesamtbetrachtung darf ich folgendes

festhalten:

- *Formelle Mängel liegen nicht vor.*
- *Ein Barverkauf ist Gott sei Dank noch keine ungewöhnliche Geschäftspraxis. Meine Mandantin verkaufte in den Jahren 2005 und 2006 jeweils 337 bzw. 353 Gebrauchswagen, wovon ein Anteil von rund 50 % in bar abgewickelt wurde.*

Die Begründung dafür drängt sich geradezu auf: Ein nicht im geografischen Umfeld ansässiger Kunde wird dem Autohaus nicht den Kaufpreis überweisen, bevor er das Fahrzeug gesehen hat. Umgekehrt wird das BW einem nicht in der Umgebung ansässigen Kunden ein Fahrzeug nicht ausfolgen, bevor der Kaufpreis zur Gänze bezahlt wurde.

Es ist daher absolut üblich, dass der Kunde die Bezahlung des Kaufpreises nachzuweisen hat, was praktischerweise eben dazu führt, dass entweder der restliche Kaufpreis nach einer Anzahlung oder der gesamte Kaufpreis in bar erlegt wird.

- *Von den verkauften Gebrauchtwagen ging ein wesentlicher Anteil, nämlich jeweils 15 % und 9 % ins Ausland.*
- *Ob die Abholer zweifelhaft sind, hätte meine Mandantin ex ante nicht erkennen können. Ihre Abstammung allein ist für diese Annahme wohl zu wenig und auch kein dem Gesetz entnehmbares Kriterium. Auf Basis der durch die Betriebsprüfung vorgelegten Informationen wird meine Mandantin an die genannten Firmen bzw. Personen selbstverständlich keine umsatzsteuerfreien Lieferungen mehr durchführen.*
- *Ein zusätzlicher Schriftverkehr ist aufgrund des Vorliegens der vom Gesetz geforderten formellen Voraussetzungen obsolet.*

Zusammenfassend ist daher festzuhalten:

Abnehmer sind unter Verwendung einer UID eines anderen Mitgliedstaates gegenüber meiner Mandantin aufgetreten. Damit haben diese gegenüber meiner Mandantin erklärt, dass

- *sie Unternehmereigenschaft besitzen*
- *die Lieferung für ihr Unternehmen bestimmt und*
- *der Erwerb im betreffenden Ausland steuerbar ist.*

Diese Erklärungen hatte meine Mandantin mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu prüfen. Routinemäßig holt meine Mandantin Abfragen nach Stufe 2 des Bestätigungsverfahrens ein. Damit hat meine Mandantin ihre Sorgfaltspflichten offensichtlich erfüllt. Zusätzlich hat meine Mandantin – wie im Gesetz gefordert – die Identität des Abnehmers durch eine Kopie des vorgelegten Ausweises nachgewiesen. Damit hat meine Mandantin auch offensichtlich die vom Gesetz geforderten Voraussetzungen für die Vertrauenschutzregelung erfüllt.

Wenn die Betriebsprüfung aufgrund neuer, nur ihr zugänglicher Informationen zur Ansicht kommt, dass die Abnehmer die UID der anderen Mitgliedstaaten missbräuchlich verwendet

haben oder die Fahrzeuge entgegen der Erklärungen gegenüber meiner Mandantin tatsächlich nicht in andere Mitgliedstaaten verbracht wurden, so sieht das Gesetz für diesen Fall in Art 7 Abs. 4 UStG vor, dass die Abnehmer die entgangene Steuer schulden.

Eine Vorschreibung an den inländischen Unternehmer ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Ich stelle daher den Antrag, die Umsatzsteuerbescheide um die diesbezüglichen Beträge, nämlich zu korrigieren:

2005	Bemessung €	MWSt €
2005	31.638,33	6.327,67
2006	81.066,66	13.511,11

Die Umsatzsteuer 2005 ist daher wie im Bescheid vom 10.5.2007 mit € -52.322,05, die Umsatzsteuer 2006 mit € 378.844,26 festzusetzen.

2. Investitionszuschuss PA

..."

Zu 2:

In einem weiteren Berufungsschreiben gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 wird Folgendes vorgebracht und ein Antrag auf Erlassung neuer Umsatzsteuerbescheide gestellt, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einbezogen wird:

„Mit den Umsatzsteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007 wurde die Umsatzsteuer erklärungsgemäß bzw. auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung festgesetzt. Bei den Umsätzen aus PKW-Verkäufen, für die keine Befreiung von der Normverbrauchsabgabe anwendbar ist, wurde auch die Normverbrauchsabgabe in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einbezogen. Dies betraf folgende Beträge:

	Bemessung	MWSt
2005	257.433,69	51.486,74
2006	278.520,34	55.704,07
2007	369.433,60	73.886,74

Die Europäische Kommission hat Österreich, Malta und Finnland förmlich aufgefordert, ihre Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer zu ändern. Konkret geht es dabei um die Einbeziehung des Betrags der Kfz-Zulassungssteuer in die MWSt-Bemessungsgrundlage bei

der Lieferung von Straßenfahrzeugen. Die Kommission ist der Ansicht, dass die Zulassungssteuer nicht in die MWSt-Bemessungsgrundlage einfließen dürfte. Die Aufforderung hat die Form einer mit Gründen versehenen Stellungnahme, der zweiten Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens gemäß Artikel 226 EG-Vertrag.

Werden die Rechtsvorschriften nicht binnen zwei Monaten geändert, um der mit Gründen versehenen Stellungnahme nachzukommen, kann die Kommission beschließen, den Europäischen Gerichtshof anzurufen.

Beim Verkauf von Straßenfahrzeugen beziehen Österreich, Malta und Finnland den Betrag der Kraftfahrzeugsteuern (in Österreich „Normverbrauchsabgabe“, ...) in die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage mit ein.

In der Rechtssache C-98/05 hat der Europäische Gerichtshof geprüft, ob die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei Lieferungen von Beförderungsmitteln den Betrag der Zulassungssteuer umfassen muss. Diese Steuer wird normalerweise von dem Händler an die Steuerbehörden gezahlt und anschließend vom Käufer zusammen mit dem Kaufpreis des Fahrzeugs erstattet. Gegenstand dieses Rechtsstreits war die in Dänemark erhobene Zulassungssteuer.

Der Gerichtshof entschied, dass im Rahmen eines Kaufvertrags, der vorsieht, dass wenn der Händler ein Fahrzeug mit Zulassung zu einem Preis liefert, der die von ihm vor der Lieferung entrichtete Zulassungsabgabe umfasst, diese Abgabe nicht in die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage für den Verkauf des Fahrzeugs einzubeziehen ist. In seiner Begründung stellt der Gerichtshof fest, dass der Grund für die Entrichtung dieser Abgabe nicht die Lieferung, sondern die Zulassung des Fahrzeugs sei; des Weiteren werde der Betrag der Zulassungssteuer vom Lieferanten des Fahrzeugs im Namen und für die Rechnung des Fahrzeugkäufers verauslagt.

Die Kommission ist der Ansicht, dass die in Österreich, Malta und Finnland erhobenen Kfz-Zulassungssteuern, abgesehen von geringfügigen oder unerheblichen Unterschieden, mit der in Dänemark zu entrichtenden und vom Gerichtshof geprüften Steuer identisch sind. Folglich handelt es sich in den drei Fällen um einmalige Steuern, die beim Kauf eines Kraftfahrzeugs oder als Voraussetzung für dessen Inbetriebnahme auf dem Gebiet des jeweiligen Mitgliedstaates zu entrichten sind.

Außerdem hat die Kommission bereits Vertragsverletzungsverfahren gegen Polen und Portugal in der gleichen Sache eingeleitet (siehe IP/07/1003).

Die Rechtsvorschriften in Bezug auf die MWSt-Bemessungsgrundlage wurden auf Ebene der EU harmonisiert, und ihre einheitliche Anwendung ist eine wesentliche Voraussetzung für das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems. Daher sind nach Ansicht der Kommission die vom Europäischen Gerichtshof in der Rechtssache C 98/05 zugrunde gelegten

Kriterien auch auf die in Österreich, Malta und Finnland erhobenen Kfz-Zulassungssteuern anzuwenden.

Diese Fälle werden bei der Kommission unter den Aktenzeichen 2007/2176 (Österreich), 2006/4526 (Malta) und 2006/2563 (Finnland) geführt.

Im vorliegenden Fall ergibt sich die Rechtswidrigkeit des Bescheides aus dem Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union."

Der Betriebsprüfer führte in einer **Stellungnahme** vom 20. Februar 2009 zur Versagung der Steuerfreiheit von 11 innergemeinschaftlichen Lieferungen im Zeitraum von Oktober 2005 bis Dezember 2006 und zur Behandlung des Investitionskostenzuschusses iHv € 184.000,00 als steuerpflichtige Betriebseinnahme im Jahr 2005 Folgendes aus:

„....III. Ausführungen des Steuerberaters und Bemerkungen der Bp:

Zu Seite 2 letzter Absatz

Hierzu ist lediglich festzuhalten, dass meine Mandantin routinemäßig die Identität des Abholenden durch Anfertigung einer Kopie eines vorgelegten Ausweises festgehalten hat. ... Ein Vergleich der Unterschriften auf Ausweis und Abholerklärung ist weder im Gesetz gefordert noch zumutbar.

Der Ansicht des Stb, dass es ausreichend sei, sich nur eine Kopie eines vorgelegten Ausweises anfertigen und keine weiteren Vergleiche hinsichtlich der Identität des Abholenden anzustellen, kann nicht gefolgt werden.

Es wird darauf hingewiesen, dass nach Art 7 Abs. 4 u.a. gilt:

„In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzustellen.“

Identitätsfeststellung (Amtspr.) ist die Feststellung, um welche Person es sich handelt (vgl. Österreichisches Wörterbuch).

Nach Ansicht der Bp. ist es selbstverständlich, dass überprüft werden muss, ob der Abholende jene Person ist, die das Ausweisdokument zeigt. Und das ist keinesfalls unzumutbar. Vielmehr muss es im Interesse des Unternehmers liegen, jene Person zu identifizieren, die für den ausländischen Abnehmer den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass der Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6 Z 2 der zit. VO BMF) in **Abholfällen** den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers verlangt.

Zu Seite 3 erster Absatz:

Hier darf ich einladen, die gesetzlichen Bestimmungen zu nennen, nach der eine derartige Vollmacht vorzulegen ist. ...

Wenn ein Beauftragter im Geschäft meiner Mandantin erscheint und namens seines Auftraggebers die von diesem zu erbringende Gegenleistung, nämlich den Kaufpreis, in bar erlegt, erübrigt sich nach allgemeinen Denkgesetzen die Frage, ob der Beauftragte vom

Vertragspartner meiner Mandantin beauftragt und bevollmächtigt ist. Es ist wohl kaum anzunehmen, dass ein Bevollmächtigter ohne vertragliche Verpflichtung den vereinbarten Kaufpreis erlegen würde.

Der StB reduziert mit dieser Aussage, den Zusammenhang zwischen dem Abholenden und dem ausländischen Abnehmer auf die Tatsache, dass schon allein die Erlegung des Kaufpreises in bar genüge, um „namens seines Auftraggebers“ den Kauf tätigen zu können. Das reicht aber nach Ansicht der Bp nicht aus!

Denn sonst hätte jede „x-beliebige Person“, die einen ausländischen Abnehmer inklusive der UID-Nummer nennt, den Kaufpreis in bar erlegt und erklärt, das Kfz in das „Ausland“ zu bringen, die Möglichkeit, ein Kfz steuerfrei (ohne USt und NoVA) zu erwerben.

Es wird darauf hingewiesen, dass im Fall der Beförderung eines Liefergegenstandes in einen anderen Mitgliedstaat, die Empfangsbestätigung des Abnehmers als Nachweis der Beförderung beizubringen ist (§ 2 Z 3 der zit. VO BMF).

Nach Ansicht der Bp. ist im Abholfall jedenfalls der Konnex zwischen dem Abholenden und dem Empfänger der Lieferung (dem ausländischen Abnehmer) herzustellen, denn nur dadurch wird offenkundig, dass der Abholende (im Auftrag) des ausländischen Abnehmers tätig werden soll.

Im Wort „Beauftragter“ ist nach Ansicht der Bp. wohl das Wort „Auftrag“ oder der Hinweis auf ein „Auftrags“(-verhältnis) ... enthalten, was sich dann im laufenden Geschäftsfall nachvollziehbar zeigen muss.

Es kann nicht so sein, dass sich irgendjemand als Beauftragter einer anderen Person ausgibt, ohne dafür irgendwelche Nachweise (in Form von Erklärungen, Vollmachten, Ermächtigungen, etc.) vorlegen zu können.

Zu Seite 3 mittlerer Absatz

Hinsichtlich dieser weiteren Informationen ... Meine Mandantin hat bei aller kaufmännischer Vorsicht nicht den geringsten Anlass, an der Unternehmereigenschaft der Abnehmer und deren Erklärung, dass die Lieferung für ihr Unternehmen bestimmt sind, zu zweifeln.

Die Bp. stellt dazu fest, dass jegliche kaufmännische Vorsicht unterlassen wurde, was sich in den nicht existierenden Unterlagen (kein Schriftverkehr, kein Fax, kein Mail, keine Aktennotiz) bestätigt.

IV. Fakten:

Es wird darauf hingewiesen, dass die geprüfte Gesellschaft selbst zahlreiche Fahrzeuge aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet importierte.

Dabei fiel auf, dass der Verkäufer der Bw. (z.B. Herr S.) dann, wenn er Fahrzeuge aus dem EU-Raum abholte, sehr wohl mit einer entsprechenden Vollmacht der Bw. ausgestattet war, die ihn ermächtigte, im Namen und auf Rechnung der Bw. „den Kauf abzuwickeln, Unterschriften zu leisten, das Fahrzeug zu bezahlen, sowie die Ware in Empfang zu nehmen.“

(Die Unterlagen dazu liegen in Kopie im Arbeitsbogen der Bp).

Ferner wird angemerkt, dass es bei Geschäften mit ausländischen Geschäftspartnern schon seit einiger Zeit durchaus üblich ist, diese Anbahnungen mittels Internet zu vollziehen und auch via E-Mail oder Fax.

Diese Vorgangsweise wurde auch von der Bw. praktiziert, wenn sie Kfz in das übrige Gemeinschaftsgebiet lieferte; was in großer Zahl geschah.

Natürlich war in diesen Fällen entsprechender Schriftverkehr mit den Geschäftspartnern vorhanden, der auch vorgelegt werden konnte.

Letztlich ist auf eine der Bp. übermittelte Erledigung der Steuerfahndung und Zentrales Verbindungsbüro für Internationale Zusammenarbeit, 1110 Wien, Brehmstr. 14, bezüglich eines Auskunftsersuchens iZm. den streitgegenständlichen igL. nach Spanien, hinzuweisen: Das im Zuge der Außenprüfung angestrengte Auskunftsersuchen gem. Art. 5 der VO 1798/2003/EG (SCAC-Anfrage) nach Spanien hat ergeben, dass das Bw. der C.. in B. nicht bekannt ist und C.. niemals Geschäfte mit der Bw. abgewickelt hat.

V. Würdigung seitens der Bp:

Abschließend wird festgestellt, dass der Nachweis der Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht erbracht werden konnte und somit die Voraussetzungen der steuerfreien igL. nicht erfüllt worden sind.

Nach Rz. 4006 (Wartungserlass 2008 zu den USt-Richtlinien) ist bei mangelhaftem Beförderungsnachweis iS des § 2 VO 401/1996 die Steuerfreiheit zu versagen. Eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels ist, anders als beim mangelhaften Buchnachweis nicht möglich.

Unter Hinweis auf die obigen Ausführungen und Begründungen im Bp-Bericht wird vorgeschlagen, die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

...

Zur Berufung hinsichtlich der Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Umsatzsteuer führt die Betriebspflicht Folgendes aus:

„....Über Ersuchen wird berichtet, dass im Jahr 2005 das Einzelunternehmen Z. in die Bw. eingebracht wurde. Die Umsatzsteuer wurde bis inklusive September 2005 durch das Einzelunternehmen abgeführt. Die oben angeführte Bemessungsgrundlage von € 257.433,69 betrifft das ganze Jahr 2005; auf die Bw. entfällt für Oktober bis Dezember 2005 eine USt-Bemessungsgrundlage von € 63.428,01.“

In einer schriftlichen **Gegenäußerung** des steuerlichen Vertreters vom 23. April 2009 wird dazu Folgendes festgehalten:

„I. Umsatzsteuer“

1. Strittig ist in diesem Verfahren die Frage, ob der formelle Buchnachweis für die innergemeinschaftlichen Lieferungen von insgesamt neun durchschnittlichen Fahrzeugen in einem Zeitraum von 2 Jahren erbracht ist.

In diesem Verfahren ist klar auseinander zu halten zwischen dem Sorgfaltsmäßigstab einerseits, den meine Mandantin im Rahmen eines laufenden Geschäftsbetriebes einzuhalten verpflichtet war, und andererseits dem „Sorgfaltsmäßigstab“, den die Betriebsprüfung – ausgestattet mit späterem Wissen, das meine Mandantin nicht haben konnte, nun anzulegen versucht.

2. In ausnahmehlos allen Fällen wurde eine Überprüfung der vorgelegten UID-Nummer des ausländischen Abnehmers nach Stufe 2 des Bestätigungsverfahrens durchgeführt.

In ausnahmslos allen Fällen wurde die Unterschrift des Abholers auf dem im Betrieb meines Mandantin seit Jahren verwendeten Abholungsformular eingeholt, wobei anzumerken ist, dass dieses Formular auch regelmäßig durch Betriebsprüfungen überprüft wurde und für den Buchnachweis als tauglich befunden wurde.

In ausnahmslos allen Fällen wurde eine Ausweiskopie zum Akt genommen und damit die Identität festgestellt. Dies geht über das geforderte Festhalten der Identität durch handschriftliche Notiz hinaus.

Dies wird auch im Betriebsprüfungsbericht festgehalten.

Darauf bezieht sich die im Gesetz normierte Sorgfaltspflicht des ordentlichen Kaufmannes, und dieser Sorgfaltspflicht ist die Bw. offensichtlich nachgekommen.

3. Diese Geschäfte waren weder von der Anzahl her (neun Verkäufe in 2 Jahren) noch von der Größenordnung her (höchster Verkaufspreis € 16.667,00) so ausgestaltet, dass die Bw. hätte Verdacht schöpfen müssen, dass bei diesen Geschäften etwas nicht in Ordnung sein könnte.

4. Was die „unterschiedlichen Unterschriften“ betrifft, so darf ich darauf hinweisen, dass es eine Erfahrung des täglichen Lebens ist, dass sich Unterschriften ändern.

So stimmt beispielsweise meine Unterschrift auf meinem Führerschein mit meiner heutigen Unterschrift nicht überein, ohne dass man daraus den Schluss ziehen könnte, dass meine Identität dadurch richtig nachgewiesen ist.

Dies vor allem dann, wenn die entscheidende Fragestellung sich auf die umsatzsteuerliche Eignung des Abnehmers bezieht und weniger auf die Person des Abholers, der in aller Regel eine nicht unbedingt relevante Position innehat.

5. Unterlagen und Abfrageverfahren waren in Ordnung, die Bw. hatte keinen Grund, die Bevollmächtigung der Abholer in Zweifel zu ziehen.

6. Diese Geschäfte wurden von – mittlerweile ehemaligen – Mitarbeitern der Bw. durchgeführt, unter anderem auch von dem in der Stellungnahme des Betriebsprüfers genannten Herrn S. .

Dass diese Mitarbeiter den E-Mail-Verkehr nicht gespeichert und ausgedruckt haben, ist bedauerlich, aus damaliger Sicht der Bw. war es aber auch nicht erforderlich, diese Unterlagen zum Akt zu nehmen.

7. Zusammenfassung

Angesichts der im Gesetz geforderten und in den Richtlinien sowie Kommentaren formulierten Ausprägungen der kaufmännischen Vorsicht ist entgegen der Aussage des Betriebsprüfers davon auszugehen, dass die Bw. diese Regeln eingehalten hat und alles getan hat, was ihr im Rahmen eines gewöhnlichen Geschäftsbetriebes zumutbar war.

Aus ergebnisorientierter Sicht ist der Versuch der Betriebsprüfung verständlich, die Umsatzsteuerlast auf die Bw. abzuwälzen. Die hier konstruierten Anforderungen sind aber im Gesetz nicht gedeckt und angesichts eines normalen Geschäftsverlaufes überzogen.

II. Investitionszuschuss

Zu diesem Punkt wird die Berufung zurückgezogen."

Mit Schreiben vom 18. Mai 2009 wurde ein Antrag auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO gestellt, bis zur Entscheidung über die in der Begründung zur Berufung dargestellten Rechtsfrage durch die Europäische Kommission bzw. durch den Europäischen Gerichtshof abzuwarten.

Mit **Vorhalt** vom 27. Oktober 2010 wurde die Bw. aufgefordert, hinsichtlich des Berufungspunktes Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage bekannt zu geben, ob die Umsatzsteuer in den Rechnungen gesondert ausgewiesen wurde und die strittigen Rechnungen gegenüber den Kunden mittlerweile berichtigt wurden.

Mit Schreiben vom 25. November 2010, eingelangt am 7. Dezember 2010, teilte die steuerliche Vertreterin hinsichtlich des Berufungspunktes Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage mit, dass die Umsatzsteuer in den Rechnungen gesondert ausgewiesen worden sei und dass die strittigen Rechnungen gegenüber den Kunden bislang nicht berichtigt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob für 11 innergemeinschaftliche Fahrzeuglieferungen der Bw. die Steuerfreiheit gegeben ist. Weiters ist die Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Umsatzsteuer angefochten.

Da mit Schreiben des Steuerberaters (Gegenäußerung) vom 23. April 2009 die Berufung hinsichtlich des Berufungspunktes „Investitionskostenzuschuss“ zurückgenommen wurde,

erklärt die Abgabenbehörde diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos. Damit treten die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 23. September 2008 in formelle Rechtskraft und das Berufungsverfahren ist diesbezüglich beendet.

Fahrzeuglieferungen (innergemeinschaftliche Lieferungen):

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung liegen in den streitgegenständlichen Zeiträumen Rechnungen über 11 Veräußerungsgeschäfte von Fahrzeugen nach Deutschland bzw. Spanien vor. Im Einzelnen handelt es sich dabei um folgende Vorgänge:

Re-Dat	AktNr	Fahrzeug	Fg-Nr.	Kunde/Abnehmer	Bestimmungsort lt. Abholerkl.	Abholung	Betrag
13.10.2005	3885	VW HR-Kasten LR GW	...H121	C.. (Sp)	B. (Sp)	V. J.	6.666,00
14.12.2005	3956	VW Golf Trend- line TDI GW	...w0111	D. J. (D)	Deutschland	V. J.	10.500,00
22.12.2005	3955	VW Golf Trend- line TDI GW	...w112	D. J. (D)	O. (D)	V. J.	10.400,00
22.12.2005	3954	VW Golf Trend- line TDI GW	...w113	D. J. (D)	O. (D)	V. J.	10.400,00
							37.966,00
07.03.2006	3386	VW Golf Trend- line TDI LW	...P114	D. J. (D)	O. (D)	D. J.	11.200,00
07.03.2006	3347	VW Golf Trend- line TDI LW	...w115	D. J. (D)	O. (D)	D. J.	11.200,00
10.07.2006	3729	VW Passat Trendline TDI GW	...E116	C.. (Sp)	O. (D)	D. J.	16.666,66
06.09.2006	3465	VW Golf Trend- line TDI LW	...P117	C.. (Sp)	C. Stempel	D. R.	12.750,00
07.09.2006	3227	VW Golf Trend- line LW	...w118	C.. (Sp)	C. Stempel	D. R.	12.500,00
31.10.2006	4262	VW Sharan Trendine TDI	...v119	C.. (Sp)	C. Stempel	P. M.	8.750,00
29.12.2006	4322	VW Sharan Business TDI	...v120	C.. (Sp)	Spanien	P. M.	8.000,00
							81.066,66

Die Fahrzeuge wurden bar bezahlt. Für die Fa. C.. trat V. J. (Kaufvertrag vom 13.10.2005), D. J. (Kaufvertrag vom 10.7.2006), D. R. (Kaufverträge vom 6.9.2006, 7.9.2006), und P. M. (Kaufverträge vom 31.10.2006 und vom 29.12.2006) auf, für die Fa. D. J. trat V. J. (Kaufverträge vom 14.12.2005, vom 22.12.2005) auf. Für 2 Kaufverträge vom 7.3.2006 der Fa. D. J. trat D. J. selbst auf, wobei auf der Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke bei der Versendung/Beförderung ein Firmenstempel der Firma SCH. aus O. (Deutschland) vermerkt ist.

Bei sämtlichen in den Jahren 2005 und 2006 oben genannten Fahrzeugverkäufen an D. J. und C.. kam es nach dem Verkauf wieder zu einer Zulassung in Österreich.

Fahrzeug	Abmeldedatum	Re-Datum (Verkauf)	(Wieder)Anmeldedatum
VW HR-Kasten LR GW	26.09.2005	13.10.2005	24.01.2006
VW Golf Trend-line TDI GW	30.11.2005	14.12.2005	11.01.2006
VW Golf Trend-line TDI GW	30.11.2005	22.12.2005	09.03.2006
VW Golf Trend-line TDI GW	30.11.2005	22.12.2005	06.09.2006
VW Golf Trend-line TDI LW	29.08.2005	07.03.2006	21.03.2006
VW Golf Trend-line TDI LW	12.05.2005	07.03.2006	23.05.2006
VW Passat Trendline TDI GW	19.10.2005	10.07.2006	08.01.2007
VW Golf Trend-line TDI LW	30.09.2005	06.09.2006	29.03.2007
VW Golf Trend-line TDI LW	22.11.2004	07.09.2006	14.09.2006
VW Sharan Trendline TDI	20.10.2006	31.10.2006	19.01.2007
VW Sharan Business TDI	04.10.2006	29.12.2006	16.01.2007

Es liegen hinsichtlich bestimmter (oben angeführter) Fahrzeugverkäufe weitere Kaufverträge vor:

Re-Datum	Vorliegende weitere Kaufverträge	Anmeldedatum/neuer Zulassungsbesitzer
22.12.2005	Kaufvertrag der Fa. E. aus 1100 Wien vom 17.1.2006 an die Fa. F. Kaufvertrag der Fa. F vom 2.3.2006 an K. aus L.	9.3.2006/ K. aus L.
7.3.2006	Kaufvertrag der Fa. G. in 1150 Wien vom 21.3.2006 an die Fa. Q. aus T. Kaufvertrag der Fa. Q. aus T. vom 22.5.2006 an H. aus I.	23.5.2006/ H. aus I.
10.7.2006	Kaufvertrag der FaBA. (ohne Adresse) vom 5.1.2007 an RJ. aus 1050 Wien	8.1.2007/ RJ aus 1050 Wien
6.9.2006	Kaufvertrag der Fa. U. aus 1140 Wien vom 8.9.2006 an die Fa. Q. aus T. Kaufvertrag der Fa. Q. aus T. vom 7.3.2007 an die Fa. St. GmbH aus Kl. Kaufvertrag der Fa. St. GmbH aus Kl. vom 27.3.2006 an Ch. aus L.	29.3.2007/ Ch. aus L.

Gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 sind innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerfrei. Unter welchen Voraussetzungen eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, ergibt sich aus Artikel 7 UStG 1994. Gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) 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.

Nach Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 müssen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 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.

Gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 ist, wenn der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, 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 Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, 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.

...

§ 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.

...

Diese Vorschrift steht im Einklang mit der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe des Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der im Streitjahr geltenden 6. EG-RI. Danach befreien die Mitgliedstaaten u.a. die Lieferungen, die durch den Erwerber nach Orten außerhalb des Inlandes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt werden, der als solcher in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versandes oder der Beförderung des Gegenstandes handelt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die innergemeinschaftliche Lieferung – in Übereinstimmung mit den nationalen Grundsätzen – neben den Voraussetzungen in Bezug auf die Eigenschaft der Steuerpflichtigen voraus, dass die Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist und der gelieferte Gegenstand vom Lieferstaat in einen anderen Mitgliedstaat physisch verbracht worden ist (EuGH-Urteile vom 27.9.2007, Rs. C-409/04, Teleos, Randnr. 42, 70; vom 27.9.2007, Rs. C-184/05, Twoh, Randnr. 23). (Randnummer 42 der Rs. „Teleos“ lautet wie folgt: „*Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist auf die erste und zweite Frage zu antworten, dass die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. A Unterabs. 1 der 6. EG-RI. im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff „versendet/versandt“ dahin auszulegen sind, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht,*

wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.“)

Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer (der Bw.) der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Eine Lieferung ist nur dann nach Art. 7 UStG 1994 steuerfrei, wenn neben der Warenbewegung (in einen anderen Mitgliedstaat) auch eine bestimmte Qualifikation des Abnehmers und daraus folgend die Steuerbarkeit des Erwerbes im Bestimmungsland feststeht. Weiters hat der Unternehmer die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung detailliert nachzuweisen (Buch- und Beförderungsnachweis).

Zur Führung des Buchnachweises hat der Unternehmer in Abholfällen die Identität des Abholenden festzuhalten (Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994). Die Identität des Abnehmers kann insbesondere mittels Passkopie des Abnehmers oder eines Beauftragten belegt werden. Befördert der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (sog. Abholfall), muss sich aus den Belegen leicht und einfach nachprüfbar entnehmen lassen, dass der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird oder befördert hat.

Für jede der 11 strittigen innergemeinschaftlichen Lieferungen wurden jeweils eine Rechnung, ein Kassaeingangsbeleg, ein Kaufvertrag, eine Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke über die Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet, eine Bestätigung über die Gültigkeit der ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Stufe 2) und eine Ausweiskopie (des Reisepasses oder des Führerscheines) vorgelegt (S 184 bis 284 AB, Band 2).

Es wurden somit von der Bw. Ausweiskopien (Pass oder Führerschein) von dem jeweiligen Abholenden angefertigt, doch die Unterschriften auf den Ausweiskopien stimmen mit den Unterschriften auf den Beförderungserklärungen nicht überein. Weitere Nachweise (Transportpapiere, Geschäftspapiere etc.) wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Es wird insbesondere in Abholfällen als zulässig angesehen, dass die von den Abnehmern ausgestellten Bestätigungen eine mit Datum versehene Unterschrift des Abnehmers bzw. dessen Vertretungsberichteten enthält, wobei die Unterschrift gegebenenfalls einen Vergleich mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie des Abnehmers ermöglichen muss.

Sämtlicher E-Mail-Schriftverkehr ist gelöscht worden. Dass der Kontakt, die Bestellannahme und der gesamte weitere geschäftliche Verkehr mit dem Geschäftspartner ausschließlich mittels E-Mail erfolgt sind, ist unüblich. Es wurden auch keine Aussagen darüber getroffen, wie die geschäftlichen Kontakte zustande gekommen sind.

Sämtliche Fahrzeuge wurden laut Abfragen aus der Zulassungsdatenbank nach den Verkäufen durch die Bw. in Zeiträumen von einer Woche bis spätestens 8 Monaten wieder in Österreich zugelassen. Dass die strittigen Fahrzeuge in das übrige Gemeinschaftsgebiet geliefert wurden, ist daher unglaublich. Die vorgelegten Nachweise (wie Kaufverträge, Beförderungsnachweise) erscheinen wegen der (Wieder-) Zulassung in Österreich zweifelhaft. Daher ist auch die physische Warenbewegung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Spanien, Deutschland) und das Auftreten der Abholenden (V. J., D. J., D. R., P. M.) für sich selbst oder die vermeintlichen Abnehmer als rechtmäßige Abnehmer anzuzweifeln.

Fehlt es an einer Warenbewegung ins übrige Gemeinschaftsgebiet, liegt nach obigen rechtlichen Ausführungen zumindest eine materielle Voraussetzung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht vor, nämlich dass der Abnehmer den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

Diese Sachverhalte sind entsprechend der VO BGBI. Nr. 401/1996 nachzuweisen. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung liegen aber entsprechende Nachweise, die die Identität der Abholenden feststellen, nicht vor. Es kann nicht nachvollzogen werden, warum Unterschriften auf Ausweispapieren und Beförderungsnachweisen auffallend divergieren, zumal die Ausweispapiere erst zeitnah ausgestellt wurden (Reisepass des V. J. vom 20.1.2003, Führerschein des D. J. vom 25.4.2002, Führerschein des D. R. vom 31.1.2006, Führerschein des P. M. vom 2.5.2006).

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist daher davon auszugehen, dass der Nachweis, die Waren seien in Erfüllung der strittigen Umsätze in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, nicht erbracht wurde.

Erfüllt der liefernde Unternehmer die im Gesetz bzw. der VO Nr. 401/1996 für innergemeinschaftliche Lieferungen vorgesehenen Nachweispflichten nicht vollständig, ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt sind und ist die Lieferung daher steuerpflichtig.

Eine Lieferung kann in derartigen Fällen nur dann steuerfrei sein, wenn trotz Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen. Der Nachweis obliegt dem liefernden Unternehmer mittels sämtlicher zur Verfügung stehender Beweismittel.

Das im Zuge der Betriebsprüfung angestrengte Auskunftsersuchen gemäß Art. 5 der VO 1798/2003/EG bestätigte, dass die vermeintliche Abnehmerin - die Firma C.. in Spanien - die Bw. nicht kennt und dass sie niemals Geschäfte mit der Bw. abgewickelt hat (AB S 79ff, Band 1, „*The Spanish company has stated that it does not know this AT trader and it has never carried out IC acquisitions from it. ...I have verified that the 6 invoices you sent me, have never been registered in Spain.*“).

Ein ausländischer Abnehmer ist somit nicht bekannt bzw. liegt überhaupt nicht vor.

Es fehlt daher ein Nachweis, wer die wirklichen Abnehmer der Fahrzeuge waren.

Fest steht, dass die spanische Fa. C.. nicht die tatsächliche Abnehmerin der strittigen Fahrzeuge war. Da nach § 6 Z 1 der VO BGBI. Nr. 401/1996 der Name, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers zwingend aufzuzeichnen sind, werden sie Bestandteil des Buchnachweises. Dieser gilt jedoch nur dann als erbracht, wenn es sich bei dem aufgezeichneten Abnehmer um den tatsächlichen Abnehmer des Liefergegenstandes handelt, wobei das Risiko der Richtigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer stets der Unternehmer trägt (vgl. Plückebaum-Malitzky, UStG-Kommentar, Bd. II/4, § 6a Rz. 242).

Im Regelfall wird den Sorgfaltspflichten des liefernden Unternehmers dadurch genüge getan, dass er sich die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) des Abnehmers nachweisen lässt. Entscheidend sind aber letztlich die Umstände des Einzelfalles. Konnte der Unternehmer nach den bei der Lieferung gegebenen Umständen auch bei der Anwendung eines objektiven Sorgfaltsmaßstabes davon ausgehen, dass der Abnehmer Unternehmereigenschaft besitzt und die Lieferung für sein Unternehmen bestimmt ist, bedarf es keiner weiteren Kontrollschriften. Dies wird bei langjährigen, unproblematischen Geschäftsbeziehungen zutreffen. Besteht Zweifel an den Gültigkeitskriterien der vorgelegten UID-Nummer, welche bei vereinzelten geschäftlichen Kontakten nach objektivem Maßstab angebracht sind, so entspricht es der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes, die zumutbaren Schritte zu unternehmen, um sich sowohl Gewissheit über die Gültigkeit der ihm vorgelegten UID-Nummer zu verschaffen als auch darüber Gewissheit zu verschaffen, ob die ihm vorgelegte UID-Nummer den Unternehmer zuzuordnen ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt. Durchgeführt wurde lediglich ein Bestätigungsverfahren nach Artikel 28 Abs. 2 UStG 1994. Es wurde aber kein Kontakt mit dem vermeintlichen Abnehmer unterhalten (kein Schriftverkehr). In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abnehmers festzuhalten. Abholfälle sind - negativ gewendet - Lieferungen, bei denen der Gegenstand der Lieferung weder durch den Unternehmer noch durch einen Dritten zum Abnehmer befördert wird. Wie die Identität des Abholenden festgehalten wird, bleibt dem Unternehmer überlassen (Ruppe, UStG 1994³, Art. 7 BMR, Tz. 30).

Aufgrund der objektiven Beweislage (insbesondere wegen der zeitnahen Zulassung der streitgegenständlichen Fahrzeuge in Österreich) ist davon auszugehen, dass die strittigen Fahrzeuge Österreich nicht verlassen haben. Aufgrund der fehlenden Warenbewegung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu verneinen.

Die vorliegenden Beförderungsbestätigungen der ausländischen Firmen konnten nicht anerkannt werden. Weitere Nachweise (Lieferscheine, Transportpapiere, Geschäftspapiere etc.) wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Der Nachweis der Lieferung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet wurde somit nicht erbracht. In diesem Zusammenhang kann es nicht ausreichend sein, bloß die Gültigkeit einer UID-Nummern zu überprüfen, ohne sich eine persönliche Zuordnung der vom Abnehmer verwendeten UID-Nummer zu verschaffen. Der Abnehmernachweis wurde somit nicht erbracht.

Die strittigen Fahrzeuglieferungen sind auch nicht nach Art. 7 Abs. 4 Satz 1 UStG 1994 als steuerfrei zu behandeln. Nach dieser Vorschrift ist eine Lieferung, die der Unternehmer als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nicht vorliegen, auch 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. Die Frage des Gutglaubensschutzes stellt sich nach der Rechtsprechung (u.a. EuGH-Urteile vom 27.9.2007, Rs. C-409/04, "Teleos", vom 27.9.2007, Rs. 146/05, „Albert Collee“; BFH-Urteile vom 8.11.2007, V R 26/05, vom 8.11.2007, V R 71/05) aber erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen ist.

Die Frage des Gutglaubensschutzes ist streitgegenständlich nicht zu stellen, da die Bw. ihren Nachweispflichten nicht genügend nachkam. Nachweise, aus denen sich leicht und einfach nachprüfbar entnehmen lässt, dass die Bw. oder ihre Abnehmer die Gegenstände der Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert haben, sind nicht gelungen.

In diesem Zusammenhang ist auszuführen, dass nach der Literatur bei der durch den Unternehmer durchzuführenden Beurteilung, ob Steuerfreiheit gegeben ist, der Maßstab der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns anzulegen ist. Erscheinen die Angaben des Abnehmers dem Lieferer zweifelhaft, wonach im gegenständlichen Fall - bei Annahme von Gutgläubigkeit - bei derartigen Geschäftsbeziehungen und -abwicklungen jedenfalls auszugehen ist, so kann es zur Vermeidung von Umsatzsteuernachforderungen zweckmäßig sein, die Lieferung als steuerpflichtig zu behandeln und den Abholenden auf die Möglichkeit

des Umsatzsteuererstattungsverfahrens hinzuweisen (s zB *Kolacny/Scheiner/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art 7 UStG, Tz 65f*)

Andernfalls, wie im vorliegenden Fall, muss der Unternehmer mit Umsatzsteuernachforderungen rechnen.

Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Umsatzsteurbemessungsgrundlage

Auszugehen ist davon, dass bei den Fahrzeugverkäufen, die der Normverbrauchsabgabe unterliegen, diese in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen wurden, dass dementsprechend Umsatzsteuer erklärungsgemäß festgesetzt wurde und eine Berichtigung der Rechnungen (ohne Ansatz der Normverbrauchsabgabe beim Entgelt) gegenüber den Kunden bislang nicht erfolgt ist (Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 2010).

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geändert, so ist nach § 16 Abs. 1 UStG 1994 im Veranlagungszeitraum der Entgeltsminderung die geschuldete Umsatzsteuer zu berichtigen. Im Berufungsfall wurde eine derartige Entgeltsminderung nicht behauptet. Bis zu einer allfälligen Rechnungsberichtigung spielt es für die Höhe der festzusetzenden Umsatzsteuer keine Rolle, ob diese aufgrund der erfolgten Lieferungen oder aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet wird.

Nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 schuldet der Unternehmer einen in einer Rechnung zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrag aufgrund der Rechnung, wenn er die Rechnung nicht gegenüber dem Empfänger berichtet.

Für die Berichtigung einer Rechnung im Falle des unrichtigen Steuerausweises ist § 16 Abs. 1 UStG 1994 anzuwenden. Der Rechnungsaussteller darf den geschuldeten Steuerbetrag korrigieren; der Leistungsempfänger ist verhalten, einen von ihm vorgenommenen Steuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Korrekturen sind in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Rechnungsberichtigung durchgeführt wird.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage kann definitiv immer erst im Jahr der Rechnungsberichtigung vorgenommen werden. Solange sich das Entgelt nicht tatsächlich mindert, kann sich an der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nach § 4 UStG 1994 nichts ändern.

Da die Bw. die Rechnungen der Fahrzeuglieferungen der Jahre 2005 bis 2007 nicht berichtet hat, konnte der Berufung, keine Folge gegeben werden, da für jede Entgeltsminderung eine Rechnungsberichtigung – neben einer nach der Rechtsprechung tatsächlich erfolgten Rückzahlung - erforderlich ist.

Daran ändert auch die materiellrechtliche Klärung mit EuGH-Urteil vom 22.12.2010, Rs. C-433/09 nichts, wonach dem Rechtsstandpunkt Österreichs nicht Folge gegeben wurde. Es bleibt abzuwarten, ob die Bw. die streitgegenständlichen Rechnungen berichtigt und ihre Ansprüche im Veranlagungszeitraum der Berichtigung der Rechnung geltend macht.

Wien, am 22. Dezember 2010