



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0395-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Kraftfahrzeughandel, F., vertreten durch Dr. Zwach – Steuerberatung e.U., Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Klosterwiesgasse 62, vom 4. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. Oktober 2009 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 und Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 (Sachbescheide), vertreten durch Hofrätin Mag. Dr. Angelika Konrad nach der am 21. August 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftührerin Claudia Schmölzer durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung ua. festgestellt, dass die vorgelegten Beförderungsnachweise im Sinne des § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996 mangelhaft (zB fehlende original unterschriebene Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten und in Abholfällen fehlende original unterschriebene Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird) seien, weshalb die Steuerfreiheit zu versagen sei. Eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels sei anders als in den Fällen des mangelhaften Buchnachweises nicht möglich. Demgemäß sind die bisher als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erklärt Umsätze (2005: € 26.750,00; 2006: € 17.250,00 und 2007: € 62.050,00) dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterworfen worden (vgl. Bericht vom 2. Oktober 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz. 4 und 5).

Gegen die Wiederaufnahme- und Umsatzsteuerbescheide hat der Berufungswerber (Bw.) mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

1) Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Er betreibe einen Kraftfahrzeughandel mit Gebrauchtwagen und habe in den Streitjahren unter anderem innergemeinschaftliche Lieferungen, die ordnungsgemäß quartalsmäßig in der Zusammenfassenden Meldung gemeldet worden seien, ausgeführt. Der Buchnachweis sei ordnungsgemäß geführt worden. Die Kraftfahrzeugeinkäufe und -verkäufe seien monatlich in den beigeschlossenen Autoeinkaufs- und -verkaufslisten aufgezeichnet worden.

Den innergemeinschaftlichen Lieferungen seien in den überwiegenden Fällen „Abholfälle“ zugrunde gelegen, bei denen die Gebrauchtwagen von Kraftfahrzeughändlern aus den diversen Mitgliedstaaten bei ihm vor Ort abgeholt und in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden seien. Bestätigungen über die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern der Abnehmer lägen vor.

Der Unabhängige Finanzsenat habe in der Entscheidung vom 4.6.2009, RV/0305-G/08, einen gleichgelagerten Sachverhalt zu entscheiden gehabt. Darin werde auf die Entscheidung vom 31.1.2005, RV/0347-G/04 und auf ein BFH-Urteil vom 30.3.2006, V R 47/03, wonach die mangelnde zeitliche Nähe bzw. der Umstand, dass der Belegnachweis erst nachträglich erbracht werde, für sich allein nicht ausreichten, um einer innergemeinschaftlichen Lieferung

die Steuerfreiheit zu versagen, verwiesen. Laut BFH könnte der Nachweis bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachgeholt werden.

Der EuGH habe am 27.9.2007 in der Rechtssache C-146/05, „*Albert Collee*“ entschieden, dass eine nationale Maßnahme über das hinausgehe, was erforderlich sei, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicher zu stellen, wenn sie das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig mache, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt seien. Würden also die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt (Warenbewegung ins übrige Gemeinschaftsgebiet, in dem der Erwerb steuerbar sei) so dürfe die Steuerfreiheit wegen fehlender Nachweise nur versagt werden, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindere, dass die materiellen Voraussetzungen erfüllt seien. Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen dürften, um die Erhebung der Steuer sicher zu stellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, dürften nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele der Mehrwertsteuerrichtlinie erforderlich sei. Sie dürften daher nicht so eingesetzt werden, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer als ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage gestellt werde.

Er sei derzeit bemüht, von sämtlichen Abnehmern, wo die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung in den EU-Mitgliedstaat versagt worden sei, Beweise (Eidesstattliche Erklärungen, Bestätigung über Zulassung der Fahrzeuge im EU-Mitgliedstaat) beizubringen. Bezüglich des Kaufvertrages Nr. 44/07 über € 4.200,00 liege der Nachweis bereits vor und werde dieser in Kopie beigelegt.

2) Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten – Bemessungsgrundlage

Er versteuere seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1994. Sollte dem Berufungsbegehren nicht stattgegeben werden, so wäre zumindest aus den in den angefochtenen Bescheiden dem Normalsteuersatz unterworfenen Beträgen die Umsatzsteuer herauszurechnen, da er lediglich diese Beträge vereinnahmt habe. Demgemäß würden sich nachstehende Bemessungsgrundlagen ergeben:

2005: € 22.291,67; 2006: € 14.375,00 und 2007: € 51.708,33.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung ist vom Finanzamt wie folgt begründet worden:

1) Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

In der Rechtssache „*Albert Collee*“ habe der EuGH sachverhaltsmäßig (nur) den Buchnachweis überprüft, sodass die Aussagen des EuGH nicht gleichermaßen auf den Beförderungsnachweis

anzuwenden seien. Stehe nicht zweifelsfrei fest, dass innergemeinschaftliche Lieferungen tatsächlich ausgeführt worden sind, weil der Unternehmer für jede einzelne der Lieferungen nicht eindeutig und nicht leicht nachprüfbar Nachweise im Sinne der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 erbracht habe, sei es zulässig, die Steuerbefreiung deshalb nicht zu gewähren, weil der nicht bloß formelle Beförderungsnachweis gefehlt habe. Ein „sanierendes“ Nachreichen wie beim bloß formellen Buchnachweis sei somit nicht von vornherein anzunehmen. Für die Lieferung der berufungsgegenständlichen Fahrzeuge, für die die entsprechenden Nachweise nicht vorab erbracht worden seien, lägen die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht vor.

Bereits vorgelegte eigene Aufzeichnungen als auch in der Berufung angekündigte Unterlagen – bis dato nicht eingelangt – hätten für die Grundsatzfrage der Zulässigkeit von gegenständlichen nachträglichen Nachweisen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen keine Relevanz.

2) Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten – Bemessungsgrundlage

Die Ist-Besteuerung sei eine technische Variante der Steuerentrichtung, dh. die Steuerschuld entstehe im Zeitpunkt der Vereinnahmung durch den leistenden Unternehmer. Die Ist-Besteuerung habe somit keinen Einfluss auf die materielle Steuerpflicht. Ob Steuerpflicht gegeben sei und welcher Steuersatz zur Anwendung komme, richte sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Leistung. Lägen im Zeitpunkt der Leistung die materiellrechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nicht vor, so seien diese Verhältnisse für den Zeitpunkt der Vereinnahmung maßgeblich, sodass im Zeitpunkt der Leistung Steuerpflicht gegeben sei. Die Vereinnahmung des Nettobetrages gelte als Entgelt für eine steuerbare Leistung. Die unzutreffende Behandlung eines steuerpflichtigen Umsatzes als steuerfreie Leistung könne nicht dazu führen, dass daraus eine verminderte umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage/Besteuerung resultiere.

Dagegen hat der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Ergänzend zur Berufung übermittelte er die Eidesstattlichen Erklärungen samt Beilagen zu AR 22/07, zu AR 65/07 und zu AR 14/07. Für die restlichen Abholfälle seien ebenfalls solche Erklärungen in deutscher Sprache angefordert worden. Diese seien aber, vermutlich auf Grund von Sprachproblemen – es seien Abholfälle nach Spanien, Polen, Ungarn, Slowenien, Deutschland, Slowakei, Griechenland und Rumänien versteuert worden – allerdings bislang noch nicht zurückgelangt.

In der am 21. August 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

„Unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Albert Collee sind Umsätze lediglich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern. Innerstaatliche Maßnahmen dürfen nicht über das Ziel hinausschießen und es ist der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes zu ermitteln. Zweifelsfrei handelt es sich bei sämtlichen Verkäufen um innergemeinschaftliche Lieferungen und es ergeht daher einerseits der Antrag Auszüge aus der inländischen Genehmigungsdatenbank zu veranlassen zum Beweise dafür, dass die Kfz nicht in Österreich angemeldet sind und somit schlüssigerweise, wie es die Partei auch aussagt, das Inland verlassen haben.“

Des Weiteren ergeht der Antrag auf Zeugeneinvernahme jener Personen, die auf das Schreiben des Abgabepflichtigen nicht geantwortet haben, vor der Behörde zu bestätigen, dass sie die Kfz ins Ausland verbracht haben. Aus den oben angeführten Gründen wären somit sämtliche Autoverkäufe steuerfrei zu stellen und den Berufungen vollinhaltlich Folge zu geben.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Gemäß [Art. 6 Abs. 1 UStG 1994](#) sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerfrei. Unter welchen Voraussetzungen eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, ergibt sich aus [Art. 7 Abs. 1 und 2 UStG 1994](#).

Art. 7 Abs. 3 leg. cit. lautet:

„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.“

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, muss bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

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

-
1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 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.

„Der EuGH hat im Urteil vom 27. September 2007, C-146/05, *Albert Collee*, Rn 28 bis 31 zur Frage eines buchmäßigen Nachweises der materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung (in der Bundesrepublik Deutschland) ausgeführt:

28 Die Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung im Ausgangsverfahren ist nach den Angaben des vorlegenden Gerichts nicht die Folge der Anforderung des deutschen Rechts, wonach der Steuerpflichtige den Nachweis für die innergemeinschaftliche Lieferung durch Beleg- und Buchnachweis führen muss. Tatsächlich ist die Versagung eine Folge der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der die für den Buchnachweis erforderlichen Aufzeichnungen laufend und unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes vorzunehmen sind, eine Voraussetzung, die in der Streitsache nicht erfüllt wurde, während das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung eindeutig feststeht, was im Übrigen auch das Finanzamt anerkannt hat.

29 Zur ersten Frage, ob die Finanzverwaltung die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung versagen darf, dass der Buchnachweis für diese Lieferung verspätet vorgelegt worden sei, ist festzustellen, dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere ohne in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen.

30 Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern (vgl. ua. Urteile Optigen ua., Randnr. 44, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 41). Hinsichtlich der Feststellung des innergemeinschaftlichen Charakters einer Lieferung folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass für eine Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn sie die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A Buchst. A Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie erfüllt (Beschluss Transport Service, Randnr. 18 und 19).

31 Da sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, dass unbestreitbar eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass im Ausgangsverfahren, wie auch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu Recht vorträgt, die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Dies scheint im Ausgangsverfahren jedoch nicht der Fall zu sein.

Der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen, ist vom inländischen Lieferer zu erbringen. Den vorstehend wiedergegebenen Ausführungen des EuGH im Urteil vom 27. September 2007, C-146/05, *Albert Collee*, ist zu entnehmen, dass im gegebenen Zusammenhang im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen ist. Es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 2006/16/0108). Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen" (VwGH 2.9.2009, [2005/15/0031](#)).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung in den im Folgenden im Einzelnen angeführten Fällen – mit Ausnahme der Ausgangsrechnungsnummer 44/07 – aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

In den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden sind im Streitjahr 2005 drei Lieferungen (Ausgangsrechnungsnummern 53, 15 und 24), im Streitjahr 2006 drei Lieferungen (Ausgangsrechnungsnummern 12, 6 und 19) und im Streitjahr 2007 zehn Lieferungen (Ausgangsrechnungsnummern 14, 3, 22, 26, 31, 44, 47, 63, 65 und 67) infolge mangelhafter Beförderungsnachweise – fehlende original unterschriebene Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird und fehlende Identitätsnachweise der Abholenden (zB Kopie der Reisepässe) [vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs am 28. Juni 2012] – dem Normalsteuersatz von 20 % unterworfen worden.

Die vom Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens zu den Ausgangsrechnungsnummern 24/05, 19/06, 3/07, 31/07, 63/07, 22/07, 65/07 und 14/07 vorgelegten, nachträglich im Jahr 2010 über Ersuchen des Bw. – „Sehr geehrter Kunde! Im Zuge einer Steuerprüfung hat das Finanzamt bei mir festgestellt, dass bei sämtlichen verkauften Pkw oder Lkw in ein anderes EU-Land eine unterschriebene Bestätigung des Kunden über die Ausfuhr ins jeweilige Land fehlt. In Ihrem Fall handelt es sich um folgendes Fahrzeug: Marke: ... Baujahr: ... Fahrgestellnr.: ... Rechnungsdatum: Ich wäre Ihnen sehr dankbar wenn sie mir die beiliegende EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG unterschreiben würden und mit einer Kopie eines Lichtbildausweises an mich eingeschrieben zurückzschicken würden.“ – unterfertigten und vielfach mit dem Firmenstempel des Abnehmers versehenen „Eidesstattlichen Erklärungen“ – „Ich ..., wohnhaft ..., erkläre, dass ich das mit Rechnungsnummer .. vom ... erworbene Fahrzeug mit der Fahrgestell-Nr. ..., für die Firma ... nach ... verbracht habe.“ – stellen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aus nachstehenden Erwägungen keinen geeigneten Beförderungsnachweis im Sinne des § 2 Z 3 der VO BGBI. Nr. 401/1996 dar:

Im Zusammenhang mit der nachträglichen Erstellung der Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten bezüglich der Beförderung der Fahrzeuge in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist jedenfalls zu beachten, dass eine verspätete Erstellung die Beweiskraft des Nachweises in Frage stellen kann (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, Art 7 BMR, Tz 30).

Auch wenn den „Eidesstattlichen Erklärungen“ (erstmalig) Kopien von Lichtbildausweisen der unterfertigten Personen beigeschlossen sind, ist in höchstem Maße zu bezweifeln, dass sich der Bw. nach einem Zeitraum von drei bis fünf Jahren bezüglich jeder einzelnen strittigen Lieferung noch erinnern kann, ob das jeweilige Fahrzeug tatsächlich von der Person, die die „Eidesstattliche Erklärung“ im Jahr 2010 unterfertigt hat, abgeholt und in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden ist, zumal im Zeitpunkt der Abholung von ihm verabsäumt wurde zum Zwecke des Identitätsnachweises der abholenden Personen Kopien von den Reisepässen bzw. Lichtbildausweisen anzufertigen. An dieser Beurteilung vermag auch der in der Berufungsergänzung vom 29. Juni 2012 in diesem Zusammenhang zu den Ausgangsrechnungen 22/07, 65/07 und 14/07 genannte Hinweis auf die Aufzeichnungen im „Autobuch“ nichts zu ändern. Denn dort findet sich in der Rubrik „Käufer, Land“ jeweils lediglich eine unvollständige Bezeichnung des Firmenwortlautes des Abnehmers. Eine namentliche Nennung der jeweiligen Person, die das Fahrzeug tatsächlich abgeholt und in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert hat, fehlt jedoch in allen strittigen Fällen. Da demnach dem Bw. der Nachweis, wem in den Jahren 2005 bis 2007 tatsächlich die Verfügungsmacht über die strittigen Fahrzeuge zum Zwecke der Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet

verschafft worden ist, nicht gelungen ist, konnte dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden.

Auch wenn bezüglich der Ausgangsrechnung 22/07 aus dem vor dem Verkauf stattgefundenen Schriftverkehr hervorgeht, dass für die als Käufer des Fahrzeugs ausgewiesene Fa. S.. ein gewisser Herr Dejan D., der auch die „Eidesstattliche Erklärung“ unterfertigt hat, aufgetreten ist, ist dadurch der Beweis für die Nämlichkeit der Person, die tatsächlich das Fahrzeug in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert hat, nicht erbracht. Denn es ist keineswegs zwingend, dass derjenige, der im Vorfeld des Kaufes aufgetreten ist auch persönlich den Abholvorgang bewerkstelligt hat.

Hinzu kommt, dass in der vom Bw. textlich einheitlich abgefassten und den ausländischen Unternehmern zur Unterschriftenleistung übermittelten „Eidesstattlichen Erklärung“ zwar der Bezug zur jeweiligen Rechnung hergestellt wird, aber der jeweilige Zeitpunkt der Übernahme und damit der Zeitpunkt des Beginns der Beförderung des Fahrzeugs durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten in das übrige Gemeinschaftsgebiet fehlt. Damit handelt es sich aber bereits vom Erklärungsinhalt her um keine geeignete Erklärung im Sinne des § 2 Z 3 der VO BGBI. Nr. 401/1996, da diese wohl jedenfalls eine datumsmäßige Angabe des Übernahmzeitpunktes, um zu dokumentieren, dass das Fahrzeug in Erfüllung des Umsatzgeschäftes in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden ist, beinhalten muss. Auch in den Rechnungen findet sich kein Hinweis auf den Tag der Lieferung.

Bezüglich der Ausgangsrechnungsnummer 44/07 ist jedoch festzustellen, dass die vorliegenden Nachweise jenen der Ausgangsrechnungsnummer 23/07 entsprechen. Da die Steuerfreiheit des letztgenannten Umsatzes vom Finanzamt aber anerkannt worden ist, war der Berufung insoweit statzugeben. Demnach vermindert sich der Gesamtbetrag der nicht anerkannten innergemeinschaftlichen Lieferungen des Streitjahres 2007 in Höhe von € 62.050,00 um den Betrag von € 4.200,00 auf € 57.850,00.

Zum Hinweis des Bw. in der Berufung, der Unabhängige Finanzsenat habe in der Berufungsentscheidung vom 4. Juni 2009, RV/0305-G/08 einen gleich gelagerten Sachverhalt zu entscheiden gehabt, ist Folgendes zu bemerken:

Der dieser durch Amtsbeschwerde angefochtenen Berufungsentscheidung zugrunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich insofern wesentlich vom vorliegenden Sachverhalt, als dort einerseits entsprechende Identitätsnachweise der Abholenden bereits im Zeitpunkt der Abholung angefertigt wurden und andererseits mit den als Ersatz für die nach § 2 Z 3 der VO BGBI. Nr. 401/1996 fehlenden Erklärungen vorgelegten „Eidesstattlichen Erklärungen“ ua. auch Zulassungsbestätigungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet vorgelegt wurden.

Dem in der mündlichen Berufungsverhandlung vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. gestellten Beweisantrag, Auszüge aus der inländischen Genehmigungsdatenbank zu veranlassen, zum Beweise dafür, dass die Kraftfahrzeuge nicht in Österreich angemeldet sind und somit schlüssigerweise, wie es die Partei auch aussagt, das Inland verlassen haben, war aus nachstehenden Erwägungen nicht zu entsprechen:

Wie bereits eingangs unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. September 2009, 2005/15/0031 ausgeführt worden ist, ist der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen, vom inländischen Lieferer zu erbringen, wobei entscheidend ist, dass ihm der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Somit wäre es am Bw. gelegen, die entsprechenden „Auszüge aus der inländischen Genehmigungsdatenbank“ dem Unabhängigen Finanzsenat als Beweismittel vorzulegen.

Im Übrigen kann der Bw. aus der mit Wirksamkeit 1. Juli 2007 eingeführten Genehmigungsdatenbank (§ 30a KFG 1967), die Teil der zentralen Zulassungsevidenz ist, ohnedies nichts für sich gewinnen, da in der Genehmigungsdatenbank lediglich die Genehmigungsdaten oder die Typendaten von einer Type angehörenden Fahrzeugen als Nachweis der Genehmigung im Sinne des § 37 Abs. 2 lit. a KFG 1967 zu speichern sind. Da demnach in dieser Datenbank lediglich alle technischen Daten eines Kraftfahrzeuges erfasst sind, aber weder zulassungsspezifische Daten wie Kennzeichen, Erstzulassungsdatum, An- und Abmeldedatum noch personenbezogene Daten enthalten sind, geht der Antrag jedenfalls ins Leere.

Bezüglich des Antrages auf Zeugeneinvernahme jener, im übrigen Gemeinschaftsgebiet wohnhaften Personen, die auf das Schreiben des Bw. nicht geantwortet haben, zur Bestätigung vor der Behörde, dass sie die Kraftfahrzeuge ins Ausland verbracht haben, ist Folgendes auszuführen:

Auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt hingewiesen und entspricht es dieser Rechtsprechung, dass es Aufgabe des Bw. gewesen wäre, die im Ausland lebenden Zeugen stellig zu machen (vgl. für viele VwGH 22.3.2010, 2007/15/0273 und VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144).

2) Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten – Bemessungsgrundlage

In Bezug auf jene Lieferungen, für die die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nicht gegeben sind, ist zu berücksichtigen, dass ein Käufer – auch bei beiderseitigen Handelsgeschäften – im Zweifel davon ausgehen kann, dass es sich bei dem mit ihm

vereinbarten Preis um den Bruttopreis handelt (vgl. Ruppe, UStG3, § 4 Tz 20, mwN) [vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0234].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage war dem Eventualantrag, aus den in den angefochtenen Bescheiden dem Normalsteuersatz unterworfenen Beträgen die Umsatzsteuer herauszurechnen, antragsgemäß wie folgt, zu entsprechen:

2005: € 22.291,67; 2006: € 14.375,00 und 2007: € 48.208,33.

3) Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Da sich der Bw. mit seinen Ausführungen ausschließlich gegen die materiellrechtliche Würdigung in den neuen Sachbescheiden wendet, wird explizit nicht die Tauglichkeit der vom Finanzamt im Bericht vom 2. Oktober 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung unter „Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO“ zur Umsatzsteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 als Wiederaufnahmsgründe im Einzelnen angeführten Textziffern 1, 3, 4, 5 und 7 in Streit gezogen. Im Übrigen ist zu bemerken, dass die unter den Textziffern 1, 3 und 7 getroffenen, als Wiederaufnahmsgründe geeigneten Feststellungen unbestritten sind.

Des Weiteren finden sich im Betriebsprüfungsbericht folgende Ausführungen:

„Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Damit konnte der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO kein Erfolg beschieden sein.

Unter Bedachtnahme auf die unter Punkt 1) und 2) dargestellten Ausführungen ändern sich die Bemessungsgrundlagen wie folgt:

| | 2005 | 2006 | 2007 |
|--|------|------|------|
| | | | |

| | | | |
|---|------------|------------|------------|
| Umsätze igL 20 % lt. angefochtene Bescheide | 26.750,00 | 17.250,00 | 62.050,00 |
| abzüglich AR 44/07 lt. BE | | | 4.200,00 |
| Umsätze igL 20 % lt. angef. B. bzw. lt. BE (brutto) | 26.750,00 | 17.250,00 | 57.850,00 |
| abzüglich Umsätze igL 20 % lt. BE (netto) | -22.291,67 | -14.375,00 | -48.208,33 |
| Verminderung der 20 %-igen Umsätze lt. BE | 4.458,33 | 2.875,00 | 13.841,67 |

Demgemäß vermindern sich die dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterliegenden Umsätze, der Gesamtbetrag der Entgelte und der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze in den angefochtenen Bescheiden wie folgt:

| | 2005 | 2006 | 2007 |
|--|------------|------------|------------|
| Umsätze 20 % lt. angefochtene Bescheide | 228.426,55 | 173.332,32 | 233.554,51 |
| abzüglich Verminderung lt. BE | -4.458,33 | -2.875,00 | -13.841,67 |
| Umsätze 20 % lt. BE | 223.968,22 | 170.457,32 | 219.712,84 |
| | 2005 | 2006 | 2007 |
| Gesamtbetrag der Entgelte für Lieferungen und sonstige Leistungen lt. angefochtene Bescheide | 289.267,89 | 249.655,38 | 330.598,37 |
| abzüglich Verminderung lt. BE | -4.458,33 | -2.875,00 | -13.841,67 |
| Gesamtbetrag der Entgelte für Lieferungen und sonstige Leistungen lt. BE | 284.809,56 | 246.780,38 | 316.756,70 |
| | 2005 | 2006 | 2007 |
| Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze lt. angefochtene Bescheide | 228.426,55 | 173.332,32 | 233.554,51 |
| abzüglich Verminderung lt. BE | -4.458,33 | -2.875,00 | -13.841,67 |
| Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze lt. BE | 223.968,22 | 170.457,32 | 219.712,84 |

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 22. August 2012