



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0661-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 17. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 11. November 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw, eine GmbH betreibt einen Handel mit KFZ. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung kam es zu folgenden, nunmehr streitgegenständlichen Feststellungen:

Für vier im Prüfungs- bzw. Nachschauzeitraum ins übrige Gemeinschaftsgebiet veräußerte KFZ konnte der Nachweis gem. VO 401/1996 nicht erbracht werden weshalb die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen gestrichen wurde:

1. Lieferung am 26.7.2006: Audi Q 7 3,0 TDI V 6 Quattro neu; Abnehmer: Fa. A, Ungarn; Verkaufspreis € 54.500,-.

Als Beförderungsnachweis wurde zunächst die Kopie eines italienischen Identitätsausweises auf den Namen B mit dem handschriftlichen Vermerk "Iby holt am 13.6.2006" samt Unter-

schrift vorgelegt. Auf Nachfrage des Betriebsprüfers wurde eine Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet ausgestellt von C als Beauftragter der Fa. D vorgelegt. Im Akt findet sich eine Ausgangsrechnung, auf der „26.07.2006 übernom... (weiter Buchstaben unleserlich) f Z“ steht.

2. Lieferung am 12.3.2007: Audi Q 7 3,0 TDI V 6 Quattro neu; Abnehmer: Fa. E, Deutschland; Verkaufspreis € 47.827,59; die Rechnung enthält den Vermerk "Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 UStG"

Als Beförderungsnachweis wurde eine deutsche Zulassungsbescheinigung lautend auf D., gleiche Adresse wie der unternehmerische Abnehmer, sowie die Kopie des Bescheides über die Erteilung der UID-Nr. an den unternehmerischen Abnehmer vorgelegt (siehe Kopien).

3. Lieferung am 10.7.2006: Audi A 3 Sportback 2,0 TDI Ambition gebraucht; Abnehmer: Fa. DE., Deutschland; Verkaufspreis € 20.100,-

Als Beförderungsnachweis wurde auf den handschriftlichen Vermerk auf der Rechnung "Fzg. abgeholt am 10.7.2006", unterschrieben von unbekannt, hingewiesen sowie eine Kopie eines ungarischen Reisepasses lautend auf F vorgelegt (siehe Kopien).

4. Lieferung am 13.6.2006: Audi Q 7 3,0 TDI V 6 gebraucht; Abnehmer G, Italien; Verkaufspreis € 46.000,- (siehe Kopie der Rechnung)

Zu dieser Lieferung konnte keinerlei Beförderungsnachweis vorgelegt werden.

In der dagegen eingebrachten Berufung brachte die Bw vor, dass sie im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfung folgende Unterlagen vorgelegt habe:

Kopie der Rechnung (aus der sich auch der Bestimmungsort ergibt)

Kopie des Reisepasses des Abholenden

Bestätigung der UID des Empfängers

Empfangsbestätigung des Käufers.

Die Versagung des Vorsteuerabzuges fuße damit ausschließlich auf der Tatsache, dass eine „Erklärung des Abholenden, dass er das KFZ ins übrige Gemeinschaftsgebiet bringen werde“ fehlt. Insgesamt begehrte die Bw die Anerkennung der Steuerfreiheit.

Aus einer Stellungnahme der Betriebsprüfung geht hervor, dass bei den angeführten Lieferungen der in der VO 401/1996 geforderte Nachweis nicht wie oben dargestellt erbracht werden konnte.

Der steuerliche Vertreter erklärte dazu in einzelnen:

Zu Lieferung 1: Der Identitätsnachweis von Herrn B. sei von der BP irrtümlich dieser Lieferung zugeordnet worden. Tatsächlich betreffe es die Abholung des KFZ durch G. (hier: Lieferung 4)

Zur Lieferung 3 wurde die von der Firma DE unterfertigte Abholbestätigung vorgelegt. Abholender sei Herr F. gewesen, dessen Identitätsnachweis bereits im BP-Verfahren vorgelegt wurde.

Zur Lieferung 4 gehöre der oben erwähnte Identitätsnachweis des Herrn B. . Der handschriftliche Vermerk heiße richtig: „abgeholt am ..“ und die Unterschrift wurde von Herrn H geleistet, wobei eine Kopie seines Identitätsnachweises und die Bevollmächtigung seiner Person nachgereicht wurden.

Die Betriebsprüfung kommentierte das Vorbringen folgender maßen:

Lieferung 1. Der Hinweis des steuerlichen Vertreters (Identitätsnachweis „B.“ gehört zu anderer Lieferung) entspricht der Aktenlage. Im Zeitpunkt der Prüfung ist nur eine Beförderungserklärung von C vorgelegen, nicht jedoch eine Reispasskopie. Diese liegt erst mit Berufung vor.

Lieferung 3: Der Identitätsnachweis von Herrn F. sei im Rahmen der BP nicht vorgelegt worden.

Lieferung 4: Welchen Bezug Herr B. zur Lieferung hat, ist weiterhin unklar. Absender des Fax mit seinem Identitätsnachweis sind D.E., die mit dieser Lieferung nichts zu tun hatten. Die Bevollmächtigung bzw. Abholungserklärung ist sehr knapp gehalten (formlos, undatiert, KFZ nur als „Pickup Q 7“ bezeichnet).

Insgesamt wurden nach Ansicht der Betriebsprüfung durch die vorgelegten Unterlagen die Zweifel am Verbringen ins übrige Gemeinschaftsgebiet eher vergrößert als ausgeräumt.

Daraufhin erging ein Vorhalt des UFS folgenden Inhalts:

Lieferung 1: Es ist nicht nachvollziehbar, in welcher Beziehung Herr C. zur Firma D steht.

Lieferung 2: Es fehlt jeglicher Hinweis auf einen Transport nach Deutschland. Überdies ist das KFZ nicht auf den Erwerber, sondern auf eine dritte Person zugelassen.

Lieferung 3: Das KFZ ist gebraucht weshalb zunächst zu prüfen wäre, ob nicht die Differenzbesteuerung zur Anwendung kommt (oder war es ein Vorführwagen?). Es ist auch in diesem Fall nicht nachvollziehbar, in welcher Beziehung Herr C. zur Fa DE steht.

Lieferung 4: In den Unterlagen befand sich lt. Ihren Angaben ursprünglich der Identitätsausweises von Herrn B. , wobei Herr H das KFZ tatsächlich abgeholt haben soll. Wie erklärt sich

das? Überdies wäre ebenso wie im Fall der Lieferung 3 zu prüfen, ob nicht die Differenzbesteuerung zur Anwendung kommt.

Der steuerliche Vertreter replizierte darauf:

Lieferung 1: Herr C. ist Geschäftsführer (anliegend der Firmenbauchauszug der Firma D , siehe Punkt 13).

Lieferung 2: Wie der beiliegenden Zulassungsbescheinigung für Deutschland zu entnehmen, wurde das Fahrzeug am 13.3.2007 auf Herrn .D. zugelassen. Es handelt sich dabei nicht um eine dritte Person – d ist nur ein doppelter Vorname - der Nachname DE steht in der Zulassungsbescheinigung eine Zeile weiter oben (siehe Anlage). Nach unserer Auffassung liegt in der Tatsache, dass die Rechnung für das gegenständliche Fahrzeug am 12.3.2007 ausgestellt wurde und die Zulassung in Deutschland -wofür die Originalpapiere erforderlich sind, welche von der Firma natürlich nur dann an den Kunden übergeben werden wenn das Fahrzeug auch tatsächlich bezahlt ist - am 13.3.2007 erfolgte, ein eindeutiger Hinweis dafür dass, das Fahrzeug auch tatsächlich nach Deutschland befördert worden ist.

Lieferung 3: Die Regelbesteuerung wurde bei diesem Fahrzeug angewendet, da eine Vertragswandlung durch den Vorbesitzer stattgefunden hat. Laut nochmaliger Rücksprache mit der Bw dürfte das gegenständliche Fahrzeug entgegen den Ausführungen in meinem Schreiben vom 4.3.2010 nicht von Herrn .F. sondern tatsächlich von Herrn DE selbst in Österreich abgeholt worden sein, zumal auf der bezughabenden Rechnung vom 10.7.2006 wie im übrigen auch in der dazu übermittelten Erklärung Herr DE die Abholung des Fahrzeuges mit seiner Unterschrift bestätigt hat.

Lieferung 4: Regelbesteuerung wurde angewendet, da es sich um einen Vorführwagen gehandelt hat. Laut Auskunft der Bw dürften die Herren B. und H. (wie in solchen Fällen nicht unüblich) gemeinsam das Fahrzeug abgeholt haben und der "falsche" die Abholung unterschrieben haben.

In der am 4. Juli 2013 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Zu Lieferung 1: In den Unterlagen des steuerlichen Vertreters befindet sich die AR 10070116/0 ohne Unterschrift. Die Rechnung mit Unterschrift wurde im Zuge der BP vorgelegt. Nachdem Herr F. ebenfalls ungarischer Staatsbürger ist, geht der steuerliche Vertreter davon aus, dass Herr F. Herrn C. bei der Abholung des Fahrzeugs begleitet hat (indem er ihn mit seinem Auto nach Österreich geführt hat). Dieser Umstand dürfte auch die Unterschrift „f Z“ auf der Rechnung erklären. Tatsächlich habe Herr C. wie angegeben das KFZ nach Ungarn gebracht. Für das Finanzamt bleiben diesbezüglich jedoch Fragen offen, insbesonders warum diese Angaben nicht schon im Zeitpunkt der BP gemacht wurden.

Bei der Lieferung 3 bleiben für das Finanzamt Zweifel offen: Die Unterschriften auf der Rechnung und der Abholungserklärung ähneln einander nicht. Der steuerliche Vertreter erklärt, dass die Unterschriften auf den ersten Blick nicht ident aussehen, er es jedoch nicht ausschließen kann, dass es sich tatsächlich um dieselbe Unterschrift handeln kann, zumal sie sich doch stark ähneln. Aus dem irrtümlich kopierten Reisepass von Herrn F. ist jedenfalls ersichtlich, dass es sich nicht um seine Unterschrift handeln kann.

Zur Lieferung 4 erklärt der steuerliche Vertreter, dass die Abholenden zunächst mit einem Auto angereist sind und danach mit diesem Auto und dem neu erworbenen Auto nach Italien gefahren sind. Das Finanzamt bringt dazu vor, dass sich der Umstand dass das Auto von zwei Personen abgeholt wurde, nicht mit der vorgelegten Bevollmächtigung: „for pickup“ die nahelegt, dass das Auto mit einem LKW befördert wurde, decke. Laut steuerlichem Vertreter sei „for pickup“ als „zur Mitnahme“ zu verstehen (siehe „Google“).

Insgesamt erklärt der steuerliche Vertreter zu den Ungereimtheiten bei den Nachweisen, dass diese jedenfalls auch der BP zuzurechnen sind. Es gäbe keine Indizien dafür, dass die KFZ nicht aus Österreich ausgeführt wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt u.a. vor, wenn:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet
2. der Abnehmer ein Unternehmer ist bzw. bei neuen KFZ auch ein nicht unternehmerischer Abnehmer ist und
3. der Erwerb des Gegenstandes beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist (vgl Art 7 Abs 1 UStG).

Diese Voraussetzungen müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden (Art 7 Abs 3 UStG). Mit Verordnung BGBl 1996/401 hat der Bundesminister für Finanzen geregelt, wie der Nachweis der Beförderung oder Versendung und der Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen auszusehen hat. Im Fall der Abholung durch den Erwerber hat der Unternehmer nach § 2 leg cit den Nachweis zu führen durch

1. die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt und
3. durch eine Erklärung des Abholenden, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Der EuGH hat am 27.9.2007 in der Rs C-146/05 "Albert Collée" entschieden, 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, darüber hinausgeht, was erforderlich ist um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen. Mit anderen Worten: Werden die Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt (Warenbewegung von Ö ins übrige Gemeinschaftsgebiet, in dem der

Erwerb steuerbar ist), so kann die Steuerfreiheit wegen fehlender Nachweise nur versagt werden, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.

Dementsprechend hat der VwGH mit Erkenntnis vom VwGH 20.12.2012, [2009/15/0146](#) festgestellt: „Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielt es sich (nur) wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden“.

Bezogen auf den Berufungsfall bedeutet das, dass der Unabhängige Finanzsenat zu prüfen hat, ob der Berufungswerberin der sichere Nachweis gelungen ist, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen tatsächlich ausgeführt worden sind.

Vorauszuschicken ist, dass der Nachweis der Warenbewegung ins übrige Gemeinschaftsgebiet durch die Bw weder lückenlos noch zweifelsfrei, vollständig oder widerspruchsfrei erfolgte. Einige Unklarheiten konnten im Nachhinein geklärt werden, andere Ungereimtheiten blieben. Im Einzelnen ergibt sich folgendes Bild:

Lieferung 1: Die Beförderung wird durch eine Erklärung von Herrn C. nachgewiesen, der laut Firmenbuchauszug Geschäftsführer des Abnehmers ist. Diese Erklärung ist bereits bei der Betriebsprüfung vorgelegen. Der Identitätsnachweis und der Firmenbuchauszug (aus dem hervorgeht, dass Herr C. Geschäftsführer des Abnehmers ist), wurden (erst) im Berufungsverfahren vorgelegt. Gleichzeitig findet sich in den Akten eine Ausgangsrechnung, auf der die Übernahme! des KFZ von einem „f Z“ bestätigt wird. Dieser Umstand wird damit erklärt, dass Herr F., der laut Angaben des steuerlichen Vertreters „ein ungarischer Staatsbürger ist“ (wobei keine wirtschaftliche Beziehung zum Abnehmer behauptet wurde) den Geschäftsführer Herrn C. mit seinem KFZ nach Österreich gebracht haben soll. Dass ausgerechnet der unbekannte Fahrer und nicht der Geschäftsführer die Übernahme eines teuren KFZ bestätigt, entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Auch der Umstand, dass sich in den Unterlagen des steuerlichen Vertreters eine nicht unterfertigte Ausgangsrechnung befindet, während im Finanzamtsakt eine von „f Z“ unterfertigte Rechnung liegt, legt nahe, dass die Übernahmebestätigung, datiert mit 26.7.2006 (= Datum der Rechnungsstellung), nachträglich hinzugefügt wurde. Durch die vorliegenden Nachweise ist es der Berufungswerberin nicht gelungen, den sicheren Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen.

Lieferung 2: Das KFZ wurde laut Zulassungsbescheinigung am auf die Lieferung folgenden Tag in Deutschland auf den Erwerber zugelassen. Damit ist der Nachweis gelungen, dass das KFZ im Zuge der Lieferung nach Deutschland befördert wurde. Nachdem der Erwerber auch über eine gültige UID verfügt, ist die Lieferung steuerfrei zu behandeln.

Lieferung 3: Die Beförderung nach Ungarn wurde ursprünglich durch den handschriftlichen Vermerk auf der Rechnung: „Fzg abgeholt am 10.7.2006“ unterschrieben von unbekannt nachgewiesen. Danach wurde eine Verbringenserklärung der Firma DE vorgelegt, wobei angegeben wurde, dass Herr DE das KFZ selbst abgeholt habe. Allerdings stimmt die Unterschrift auf der Rechnung nicht mit der Unterschrift auf der Erklärung des Abnehmers überein während die Unterschrift von Herrn DE im Fall der Lieferung 2 der Unterschrift auf der im Fall3 vorgelegten Verbringenserklärung entspricht. In zwei Schreiben an den UFS wurde außerdem Herr F als Abholender angegeben. Erst laut drittem Schreiben des steuerlichen Vertreters (auf die Frage, in welcher Beziehung er zum Abnehmer steht) hat dieser entgegen früheren Angaben doch nichts mit der Abholung zu tun.

Insgesamt sind die vorgelegten Nachweise nicht geeignet, Zweifel an der Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet auszuräumen. Selbst wenn man die offenbar falsche Angabe der Bw, Herr F hätte das KFZ abgeholt, auf ein Kommunikationsproblem zwischen der Bw und ihrem steuerlichen Vertreter zurück führt, so müsste doch die Unterschrift auf der Rechnung der Unterschrift auf der nachträglich eingereichten Verbringenserklärung entsprechen. Dies ist jedoch nicht der Fall. Damit bleibt offen, wer das KFZ tatsächlich abgeholt hat und wohin es gebracht wurde. Anders als bei der Lieferung 2 konnte trotz mehrmaliger telefonischer Nachfrage bzw. durch email-Anfrage keine Zulassungsbestätigung vorgelegt werden. Die Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet konnte damit nicht glaubhaft gemacht werden. Mangels Vorliegen der materiellen Voraussetzungen kann die Lieferung nicht steuerfrei behandelt werden.

Lieferung 4: Dieses Fahrzeug wurde laut ursprünglicher Angaben zunächst von Herrn B. abgeholt. Der Umstand, dass die Unterschrift von Herrn H. geleistet wurde, wird damit erklärt, dass er gemeinsam mit Herrn B. das Fahrzeug abgeholt haben soll und „der Falsche“ die Erklärung unterschrieben habe. In der Beilage 3/2 wird allerdings Herr H. bevollmächtigt, das KFZ abzuholen. Somit wäre er der „Richtige“. Die Kopie des Reisepasses von Herrn H. findet sich im Akt. Die „Verbringenserklärung“ besteht allerdings aus einem Fax, auf dem ich der Identitätsnachweis von Herrn B. (Abholender lt. ursprünglicher Angabe) befindet, dazwischen ein handschriftlicher Vermerk: „Fzg abgeholt am 13.6.2003“ unterfertigt offenbar von Herrn H.. Dieses Fax kommt von der Firma DE (Deutschland), die lt. Unterlagen nichts mit der Lieferung zu tun hat.

Der Berufungswerberin ist es in diesem Fall nicht einmal gelungen, den tatsächlichen Transportvorgang glaubhaft darzustellen. Besonders der Umstand, dass die Verbringung ins Ausland durch ein Fax einer deutschen Firma bestätigt wird, lässt Zweifel an der Richtigkeit der Angaben aufkommen. Keinesfalls gelingt mit solchen Unterlagen der sicher Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung gegeben sind. Die Lieferung kann nicht steuerfrei belassen werden.

Zusammenfassend betrachtet konnte die Bw für sämtliche Lieferungen des Jahres 2006 auch im Berufungsverfahren nicht den sicheren Nachweis erbringen, dass die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen vorliegen. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Für die Lieferung im Jahr 2007 konnte durch die Zulassungsbescheinigung nachgewiesen werden, dass das KFZ für den Käufer nach Deutschland gebracht wurde. Damit liegen die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vor. Diese Lieferung ist steuerfrei zu belassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 6. August 2013