



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0462-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Kommerzialrat Wolfgang Sauer und Dr. Hans Hafner im Beisein der Schriftführerin Eveline Wünscher am 21. Oktober 2003 über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Jänner 2002, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 nach in Graz durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens wurde festgestellt, dass es sich bei den in der Umsatzsteuererklärung 1997 als steuerfreie Exporte im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 deklarierten Umsätzen um Lieferungen an die Firma M. in der Bundesrepublik Deutschland handelt, die auf einem eigenen Konto mit der Bezeichnung "Erlöse HW-Export" verbucht worden sind. Der einzige Hinweis auf eine Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet ergebe sich aus der Währungsbezeichnung "DM"; auf den entsprechenden Ausgangsfakturen sei keine UID ersichtlich. Bezüglich des buchmäßigen Nachweises, der eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung darstelle, ergebe sich aus § 5 der Verordnung des BM Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, dass der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich UID des Abnehmers buchmäßig nachweisen müsse. Dabei müssten die Voraussetzungen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Im Übrigen müsste der vollständige Buchnachweis zu Beginn einer Umsatzsteuernachschaubuchhaltung oder einer Betriebsprüfung vorliegen. Da diese Voraussetzung bezüglich der im Streitjahr getätigten Lieferungen im Gesamtbetrag von S 1.108.714,63 nicht vorliege, seien diese unter Anwendung des Normalsteuersatzes in Höhe von 20 % zu versteuern [vgl. Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes vom (ohne Datum) und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. Dezember 2001].

Gegen den unter Bedachtnahme auf diese Prüfungsfeststellung im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Umsatzsteuerbescheid hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

In der Umsatzsteuererklärung 1997 seien sämtliche innergemeinschaftliche Lieferungen irrtümlich als steuerfreie Exporte gemäß § 6 Abs. 1 UStG 1994 deklariert worden. Demzufolge sei auch auf den Ausgangsrechnungen dieser vermeintlichen Drittlandslieferungen keine UID angeführt worden. Sämtliche strittigen Lieferungen betreffen jedoch innergemeinschaftliche Lieferungen an die Firma M. in der Bundesrepublik Deutschland, wobei die auf der Ausgangsrechnung vorhandene Adresse des Empfängers eindeutig auf Deutschland hinweise. Die UID des einzigen Empfängers aller Lieferungen, der diese Erwerbe in Deutschland auch versteuere, sei der Betriebsprüfung auf Anfrage umgehend mitgeteilt worden, weshalb der Buchnachweis auch erbracht worden sei. Denn es handle sich nicht vorrangig um einen

fehlenden Buchnachweis - dieser sei auf Anfrage sofort erbracht worden - sondern um einen Folgefehler einer falschen Klassifizierung von Umsätzen.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Wenn, wie im vorliegenden Fall gegen die im Art. 11 UStG 1994 normierten Vorschriften der Rechnungslegung verstößen werde und unter Missachtung der Vorschriften des Art. 21 Abs. 3 UStG 1994 die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen nicht in eine Zusammenfassende Meldung aufgenommen werden, dem Finanzamt gegenüber aber unter Angabe eines anderen unzutreffenden Rechtstitels als steuerfrei erklärt werden, sei einerseits die Berechtigung zur Inanspruchnahme der Steuerfreiheit im Ursprungsland und andererseits die Erfüllung einer allfälligen Erwerbsteuerpflicht im Bestimmungsland in Frage gestellt.

Der in Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 vorgesehenen Verpflichtung zur Erbringung eines Buchnachweises komme daher überragende Bedeutung im Sinne einer materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzung zu. Dass die in der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996, geforderten Voraussetzungen jedenfalls nicht "buchmäßig" gegeben gewesen seien, werde von der Bw. selbst bestätigt, indem sie in der Berufungsschrift anfüre, dass der Buchnachweis "auf Anfrage" der Großbetriebsprüfung erstmals erbracht worden sei. Da nach herrschender Literaturmeinung unverzichtbares Wesensmerkmal des umsatzsteuerlichen "Buchnachweises" jedoch sein Vorliegen unmittelbar nach Ausführung des Umsatzes sei, könne der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Im Vorlageantrag hat die Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Da die Buchhaltungsabteilung zweifellos einem Rechtsirrtum unterlegen sei, sei die ursprüngliche Erbringung des Buchnachweises für innergemeinschaftliche Lieferungen gar nicht möglich gewesen und ein solcher (für Ausfuhrlieferungen) auch nicht notwendig gewesen.

Nach Erkennen des Rechtsirrtums sei der Buchnachweis unmittelbar erbracht worden, ohne dass für irgend jemand ein Schaden entstanden wäre.

Dass die gegenständlichen innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerpflichtig behandelt werden, bringe für sie ein unzumutbares Ergebnis, vor allem wenn, wie im vorliegenden Fall, ein ohnedies wirtschaftlich geschwächtes Unternehmen von der Nachzahlung betroffen sei.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß **Art. 7 Abs. 1 UStG 1994** liegt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1 UStG 1994) vor, wenn bei einer Lieferung die unter Z 1 bis 3 angeführten Voraussetzungen vorliegen.

Zufolge **Art. 7 Abs. 3 UStG 1994** müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 - der im Abs. 2 geregelte Verbringungstatbestand liegt nicht vor - vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein.

Die zwingende Form des buchmäßigen Nachweises bei innergemeinschaftlichen Lieferungen hat der Bundesminister für Finanzen in der oben zitierten **V BGBl. Nr. 401/1996**, wie folgt normiert:

Zufolge **§ 5** muss der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich UID des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

Zufolge **§ 6 Z 1** der vorhin zitierten Verordnung hat der Unternehmer den Namen, die Anschrift und die **UID des Abnehmers** aufzuzeichnen.

Der buchmäßige Nachweis ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Kann der Unternehmer den Buchnachweis nicht erbringen, geht die Steuerfreiheit verloren (vgl. Anm. 42 zu Art 7 in

Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV und Tz 3 und 5 zu Art 7 BMR in Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Wien 1999).

Aus dem Gesamtzusammenhang der Vorschriften über die Verteilung und Verwendung der UID ergibt sich, dass die UID Voraussetzung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ist. Dies kommt auch im § 5 der V BGBI. Nr. 401/1996 zum Ausdruck, der die Aufzeichnung der UID des Abnehmers verlangt (vgl. Anm. 43 zu Art 7 in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV und Tz 24 zu Art 7 BMR in Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Wien 1999)).

Der Buchnachweis ist zeitnah zu führen, dh. spätestens bis zum Termin zur Abgabe der Voranmeldung (§ 21 Abs. 1 UStG 1994). Die für den buchmäßigen Nachweis erforderlichen **Aufzeichnungen** sind **unmittelbar nach Ausführung des Umsatzes** vorzunehmen (VwGH 15.9.1986, 84/15/0043) [vgl. Anm. 44 zu Art 7 in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass die Bw. bei den gegenständlichen Lieferungen die UID des Abnehmers nicht unmittelbar nach Ausführung der Umsätze aufgezeichnet hat, sondern erst im Zuge der Betriebsprüfung und damit über 4 Jahre nach dem jeweils maßgeblichen Zeitpunkt bekanntgegeben hat. Da aber im Rahmen des Buchnachweises nach § 6 Z 1 der V BGBI. Nr. 401/1996, die UID des Abnehmers unmittelbar nach Ausführung des Umsatzes zwingend aufzuzeichnen ist und der Buchnachweis nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ist, wobei die Steuerfreiheit selbst dann zu versagen ist, wenn die übrigen sachlichen Voraussetzungen gegeben sind (vgl. VwGH 15.9.1986, 84/15/0043 und die dort zitierte Literatur und Judikatur zur grundsätzlich gleichgelagerten Rechtslage im Bereich des § 7 UStG 1972), waren die gegenständlichen Lieferungen steuerpflichtig zu behandeln.

Die Rechtfertigung der Bw., ein Rechtsirrtum der Buchhaltungsabteilung sei für diesen Aufzeichnungsmangel verantwortlich, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, da die Ursache für den unbestrittenen Aufzeichnungsmangel unbeachtlich ist. Entscheidend ist nämlich einzig und allein, dass durch die fehlende Aufzeichnung der UID des Abnehmers unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes der buchmäßige Nachweis nicht erbracht ist und damit eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der

im Art. 6 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 7 UStG 1994 normierten Steuerbefreiung nicht erfüllt ist.

Bezüglich der Ausführungen im Vorlageantrag, "welche Konsequenzen eine derart hohe Umsatzsteuernachzahlung für ein wirtschaftlich geschwächtes Unternehmen wie die Bw. haben könnte", ist lediglich festzustellen, dass derartige Erwägungen im Rahmen des Abgabenfestsetzungsverfahrens, das sich ausschließlich an der objektiven Tatbestandsverwirklichung zu orientieren hat, nicht berücksichtigt werden können.

Zum (rechtzeitigen) Antrag vom 28. Jänner 2003, es möge die Berufung vom gesamten Berufungssenat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung entschieden werden, ist Folgendes festzustellen:

Zufolge **§ 323 Abs. 12 zweiter Satz BAO** können Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden.

Eine solche "Nachholung" von Anträgen auf mündliche Verhandlung ist in Fällen, in denen nach bisheriger Rechtslage Senatszuständigkeit bestand (und kein derartiger Antrag in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung gestellt wurde), nicht vorgesehen (vgl. Ritz, Ermittlungsverfahren, Erörterungstermin in RdW 8/2002, 510).

Da die Entscheidung über Berufungen gegen Abgabenbescheide über die Umsatzsteuer zufolge § 260 Abs. 2 lit. d BAO in der Fassung vor dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz dem Berufungssenat als Organ der Abgabenbehörde zweiter Instanz oblag (vgl. Rz 5 zu § 260 in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999) und ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung weder in der Berufungsschrift vom 18. März bzw. in der Berufungsbegründung vom 9. April 2002 noch im Vorlageantrag vom 7. Juni 2002 gestellt worden ist, war somit eine mündliche Verhandlung nicht durchzuführen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 21. Oktober 2003