



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/3851-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Renngasse 1, vom 30. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 23. November 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 gerichtet geltende Berufung (ursprünglich gerichtet gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum April und Mai 2007) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt in der Rechtsform einer GmbH einen Handel mit Kfz-Einzelteilen, Gesellschafter-Geschäftsführer ist Ing. M.N..

Im Rahmen einer UVA-Prüfung (Umsatzsteuervoranmeldungen) über den Zeitraum 1-6/2007 wurden folgende Feststellungen getroffen:

< Tz. 1 Verfügungsmacht über Lieferung

Rechtliche Grundlage zu Tz 2 und Tz 3

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

Lieferungen nach § 3 UStG sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die

Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Verfügungsmacht ist ein eigenständiger umsatzsteuerrechtlicher Begriff, der nicht mit Eigentum bzw. Eigentumsübertragung oder Besitz gleichzusetzen ist. Verfügungsmacht bedeutet die wirtschaftliche Dispositionsfähigkeit über einen Gegenstand. Wesentlich für eine Lieferung ist nicht das Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag), sondern das Verfügungsgeschäft. Wird lediglich das Recht, ohne die wirkliche Möglichkeit über einen Gegenstand tatsächlich zu verfügen, übertragen, wird keine Lieferung bewirkt. Der Abschluss eines Kaufvertrages führt für sich alleine noch nicht zu einer Lieferung.

Die Übertragung zivilrechtlichen Eigentums ist für die Annahme einer Lieferung weder zwingend erforderlich noch immer ausreichend. Eine Lieferung ist nicht gegeben, wenn zwar zivilrechtlich Eigentum übertragen wird, eine Zuwendung der wirtschaftlichen Substanz des Gegenstands aber nicht erfolgt. Die Verfügungsmacht wird erst mit der Übertragung der tatsächlichen Dispositionsfähigkeit über den Gegenstand auf den Leistungsempfänger verschafft. Übertragungsarten, die zivilrechtlich zum Eigentumserwerb führen, führen auch zur Verschaffung der Verfügungsmacht. Verfügungsmacht kann daher, abhängig von der Kaufsache, zum Beispiel durch körperliche Übergabe, durch Erklärung (Besitzkonstitut, Besitzauflassung) oder durch Übergabe eines handelsrechtlichen Traditionspapiers (Lagerschein, Ladeschein, Konnossement, nicht jedoch Frachtbriefe) verschafft werden.

Steuerliche Feststellungen

Tz 2 Vorsteuerabzug Alfa Romeo

fehlende Verfügungsmacht über die Fahrzeuge

Die A.S. HandelsgesmbH verkauft an die M.N. GmbH 4 Alfa Romeo. Die Fahrzeuge sind Neuwagen und sind in A-Adr. bei der Firma L. GmbH zur Auslieferung eingestellt. Die Autos haben null Kilometer und wurden nie bewegt. Dennoch sind alle Fahrzeuge 15 Tage auf Wechselkennzeichen angemeldet worden. D.L. Adr.1, Deutschland als Käufer lässt die Fahrzeuge durch W.GmbH, Adr.2 von Adr.* nach X bringen.

Chronologische Darstellung des Geschäftsfalles:

- 10.04.2007 - oder früher: Einstellung der Fahrzeuge bei L.* durch die F.GmbH
- 13.04.2007 Polizeiliche Anmeldung der Autos mit Wechselkennzeichen auf Y
- 20.04.2007 Y fakturiert an die M.N. GmbH
- 23.04.2007 M.N. GmbH fakturiert an D.L.
- 25.04.2007 Zahlung der Autos von der M.N. GmbH an Y
- 26.04.2007 Zahlung der Autos von D.L. an die N.GmbH
(Gutschrift auf dem Bankkonto)
- 27.04.2007 Polizeiliche Abmeldung der Autos und Transport der Fahrzeuge von Adr.* nach X

Das Berichtigungsschreiben des für die im Konkurs befindliche A.S. HandelsgesmbH eingesetzten Masseverwalter Dr. K. korrigiert lediglich das Lieferdatum vom 23.04.2007 laut Originalrechnung auf den 27.04.2007. Ein möglicher späterer Liefertag als der 27.04.2007 erscheint äußerst unwahrscheinlich, da der Käufer und Empfänger des Versandes D.L. den einwandfreien Zustand der empfangenen Sendung am 27.04.2007 um 20:00 Uhr am Frachtbrief bestätigt.

Die im allgemeinen Teil unter Tz 1 angeführten Rechtsgrundlagen bedeuten umgelegt auf obigen Sachverhalt, dass aufgrund der polizeilichen Meldung der Autos mit Wechselkennzeichen auf Y in der Zeit vom 13.04.2007 bis 27.04.2007 (Versendung nach Deutschland) und der erst am 27.04.2007 erteilten Transportfreigabe durch die F.GmbH zu keinem Zeitpunkt die M.N. GmbH die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge besaß und somit keine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn bewirkt wurde.>

Folgende Vorsteuerbeträge wurden daher nicht anerkannt:

Bezeichnung	Vorsteuer	Rechnungs-Nr.	Rechnungsdat.	Lieferant
Alfa Romeo 159	4.092,25	620104	20.04.2007	A.S.

Alfa Romeo 159	4.092,25	620105	20.04.2007	A.S.
Alfa Romeo 147	2.472,27	620106	20.04.2007	A.S.
Alfa Romeo 939 Brera	4.857,51	620107	20.04.2007	A.S.
<hr/>				15.514,28

< Tz 3 Vorsteuerabzug Hyundai

fehlende Verfügungsmacht über das Fahrzeug

Die L.GmbH, Adr.3 verkauft an die M.N. GmbH einen Hyundai Santa Fe. Das Fahrzeug ist in A-Adr. bei der Firma L. GmbH zur Auslieferung eingestellt. Ob es sich um ein Neufahrzeug handelt und ob es jemals bewegt wurde ist aus den Rechnungen und Unterlagen nicht ersichtlich. Das Fahrzeug wurde für einen Tag angemeldet. Die J.A. GmbH Spedition, Adr.4, Deutschland transportiert das Auto für den Käufer A.R., Adr.5, Deutschland von Adr.* nach G..

Chronologische Darstellung des Geschäftsfalles:

- 24.04.2007 M.N. GmbH fakturiert an das A.R.
- 26.04.2007 Zahlung des Autos von der M.N. GmbH an die L.GmbH
- 02.05.2007 L.GmbH fakturiert an die M.N. GmbH
- 03.05.2007 Polizeiliche An- und Abmeldung des Fahrzeuges auf die L.GmbH
- 04.05.2007 Zahlung des Wagens vom A.R. an die M.N. GmbH
- 07.05.2007 Lieferung / Übergabe des Autos von der L.GmbH an die M.N. GmbH
- 09.05.2007 Einstellung des Fahrzeugs bei L.* Adr.* durch F.F.*
- 14.05.2007 Versendung des Wagens von Adr.* nach G.
- 15.05.2007 Übernahme des Autos vom A.R.

Das ursprünglich auf der Rechnung angeführte Lieferdatum 02.05.2007 für die Lieferung des Fahrzeugs von der L.GmbH an die M.N. GmbH wurde durch ein Schreiben der L.GmbH auf den 07.05.2007 berichtigt. Das auf der Originalrechnung fehlende Lieferdatum des Autos von der M.N. GmbH an das A.R. ist auf der Versand- und Empfangsbestätigung des internationalen Frachtbriefs DF 012887 des Spediteurs J.A. GmbH mit dem 14.05.2007 bestätigt. Der von der Firma L.* übersandte Lieferschein 78228 bestätigt den 09.05.2007 als Einstelltag und die Firma F.F.GmbH, Adr.6 als Lieferant des Fahrzeugs.

Die im allgemeinen Teil unter Tz 1 angeführten Rechtsgrundlagen bedeuten umgelegt auf obigen Sachverhalt, dass aufgrund der von der Firma F.F.GmbH. bis zum 14.05.2007 (Versendung nach Deutschland) bestehenden Verfügungsmacht über das Fahrzeug zu keinem Zeitpunkt die M.N. GmbH die Verfügungsmacht über das Auto besaß und somit keine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn bewirkt wurde.>

Folgende Vorsteuerbeträge wurden daher nicht anerkannt:

Artikel	Vorsteuer	Rechnungs-Nr.	Rechnungsdat.	Lieferant
Hyundai Santa Fe 2,2 CRDi 4WD (962 ES)	4.466,00	EX 70039	02.05.2007	L.GmbH

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass „die Argumentation der Behörde betreffend Tz 1 allgemein und abstrakt gehalten sei. Sie erschöpfe sich in allgemein gültigen Aussagen zur USt ohne jedweden Bezug zu unserer Gesellschaft bzw. den beanstandeten Fällen.“

In Tz 2 würde der Vorsteuerabzug für vier Fahrzeuge der Marke Alfa Romeo versagt, da nach Ansicht des Prüfers „zu keinem Zeitpunkt [...] die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge“ besessen und somit keine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn bewirkt worden wäre. Unter diesem Titel seien für den Zeitraum April 2007 Vorsteuern von € 15.514,28 versagt worden.

In der nachfolgenden Tz 3 würde der Vorsteuerabzug für ein bestimmtes Fahrzeug der Marke Hyundai in Höhe von € 4.466,00 versagt, da wir nach Ansicht des Prüfers „*zu keinem Zeitpunkt [...] die Verfügungsmacht über das Auto*“ besessen und somit keine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn bewirkt hätten.

Die Argumente der Behörde greifen lt. Bw. zu kurz und sei die Behörde zu einem unrichtigen und für uns extrem nachteiligen Ergebnis gelangt.

ad Verfahrensmängel)

Nach § 149 Abs. 1 zweiter Satz BAO sind zur Schlussbesprechung der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Die Schlussbesprechung sei ohne die steuerliche Vertretung erfolgt und bedeute einen Verstoß gegen die BAO. Zwar ist dieser Mangel im weiteren Verfahren noch zu sanieren, doch bleibt festzuhalten, dass bei gesetzeskonformer Beteiligung unserer steuerlichen Vertretung die Sache schon längst ihr für uns gutes Ende gefunden hätte.

Die angefochtenen Erledigungen stehen zudem mit sich selbst in unauflösbarem Widerspruch: Auf der einen Seite findet sich folgende Aussage (Tz 1 am Ende):

"Übertragungsarten, die zivilrechtlich zum Eigentumserwerb führen,
führen auch zur Verschaffung der Verfügungsmacht."

In den Tz 2 und 3 sei sachverhaltsbezogen beide Male vom Verkauf an die Bw. die Rede (arg: „*verkauft*“). Es steht außer Frage, dass der Kaufvertrag die typische Erscheinungsform für die Übertragung - und spiegelbildlich - den Erwerb des Eigentums an einer Sache ist. Folglich hätte das Finanzamt in den Vorsteuerabzug niemals eingreifen dürfen, hat es aber, weil die Verfügungsmacht angeblich nicht verschafft worden wäre, obwohl die Behörde das Vorliegen der Voraussetzungen dafür selbst bestätigt.

ad Materielle Einwendungen)

Auszugehen sei von der europäischen Rechtslage: Art 5 der 6. MwSt-Richtlinie versteht unter Lieferung die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen hat (ebenso § 3 Abs. 1 erster Satz UStG 1994). Damit ist „**Verschaffung der Verfügungsmacht**“ gemeint, die zunächst voraussetzt, dass sie der Übertragende (hier: der Verkäufer) selbst besessen hat. Das sei unbestritten geblieben, sodass in beiden Fällen davon auszugehen wäre.

Verschaffung der Verfügungsmacht setze spiegelbildlich voraus, dass der Empfänger der Leistung **Willens** ist, sich dem wirtschaftlichen Gehalt des Gegenstandes zuwenden zu lassen und damit verbundene Dispositionsbefugnis zu nutzen (*Doralt UStG 1994³ § 3 Tz 34*). Erforderlich sei somit ein übereinstimmender Willensentschluss auf Übertragung und Erwerb der Verfügungsmacht (VwGH 10.3.1983, 82/15/0006, VwSlg 5.7661F = ÖStZB 1983, 409). Auch diese Voraussetzung sei erfüllt: Nicht einmal das Finanzamt hätte einen solchen Willen abgesprochen.

Der Inhalt der **Verfügungsbefähigung** würde vom Gesetz nicht näher erläutert. Es verwendet - offenbar bewusst - keine zivilrechtliche Terminologie, sondern spricht von der Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff (VwGH 30.5.1988, 86/15/0119, VwSlg. 6.330/F = ÖStZB 1989, 26). Dieser Begriff wird traditionell so verstanden, dass zivilrechtlicher Eigentumserwerb nicht unbedingt erforderlich ist (EUCH 8.2.1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Slg. 1990 1-285). Erforderlich - und ausreichend zugleich - ist die Befähigung, über den Nutzen des Gegenstandes frei zu disponieren, d.h. „*ihn zu veräußern, zu belasten und ähnliches mehr*“ (VwGH 3.7.1980, 1289/77, ÖStZB 19101, 103). Tatsächliche Disposition durch Verwendung oder Gebrauch ist nicht erforderlich (*Ruppe UStG 1994³ § 3 Tz 32*). Das wiederum setzt voraus, dass dem Empfänger **Substanz, Wert und** Ertrag des Gegenstandes zugewendet wird (VwGH 20.3.2002, 99/15/0041, ÖStZB 2002, 410). Der Empfänger muss also die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes erlangen oder - anders formuliert - in einem wirtschaftlich verstandenen Sinn Verfügungsberechtigter über den Gegenstand sein. Damit kommt die Verschaffung der Verfügungsmacht ungeachtet ihrer umsatzsteuerlichen Eigenständigkeit dem wirtschaftlichen Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) recht nahe. Das wird auch vom BMF so gesehen, wonach die Verschaffung der Verfügungsmacht „*meist in der Übertragung des Eigentums im Sinne des bürgerlichen Rechtes*“ besteht (UStR 2000 Rz 423). Damit schließt sich der Kreis endgültig: Nach der Judikatur des VwGH sind zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümer im Regelfall ident (VwGH 18.12.1997, 9611510151; 19.3.2002, 9911410286). Da selbst nach Ansicht der Behörde an uns „*verkauft*“ wurde, die Bw. somit Käufer im zivilrechtlichen (und damit auch im wirtschaftlichen) Sinn sei, wäre von der Verschaffung der Verfügungsmacht bei sämtlichen streitverfangenen Fahrzeugen an uns auszugehen.

Zu diesem Befund gelange man auch über die praktischen Argumente der Behörde: Ihrer Ansicht nach mache es einen recht erheblichen Unterschied, ob Fahrzeuge **vor oder nach der polizeilichen Anmeldung** verkauft werden und lehnt im zweiten Fall die Verschaffung der Verfügungsmacht ab. Ein solches Verständnis sei gerade unter wirtschaftlichem Aspekt entschieden abzulehnen. Ganz abgesehen davon hätte die Behörde in konsequenter Umsetzung dieses (wenn auch materiell unzutreffenden) Gedankens den Weiterverkauf nach

Deutschland ebenfalls stornieren und von einer Direktlieferung durch unseren Lieferanten ausgehen müssen. Dies wäre jedoch - zu Recht - unterblieben. Umsatzsteuerlich mögen sich angesichts der Steuerfreiheit des Exportgeschäfts daraus keine Auswirkungen ergeben. Anders sei die Situation hingegen bei den Ertragsteuern: Hier hat die Behörde offensichtlich keine prinzipiellen Einwendungen, dass das umsatzsteuerlich nicht zugerechnete Geschäft eine Ertragsteuerbelastung nach sich zieht.“

Die Betriebsprüfung (BP) nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

- <1) Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2007 über € 1.345,74 sowie
- 2) Festsetzung von Umsatzsteuer für 05/2007 über € 5.451,78

I. Erster Teil – Vertretungsanzeige
in Verbindung mit II. Zweiter Teil - Berufung, Punkt 2.2.1. Verfahrensmängel 2.2.1.1.

laut Berufung: Nach § 149 Abs. 1 zweiter Satz BAO sind zur Schlussbesprechung der Abgabenpflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Die Schlussbesprechung ist ohne steuerliche Vertretung erfolgt, was fraglos einen Verstoß gegen die BAO bedeutet. Zwar ist dieser Mangel im weiteren Verfahren noch zu sanieren, doch bleibt festzuhalten, dass bei gesetzeskonformer Beteiligung unserer steuerlichen Vertretung die Sache schon längst ihr für uns gutes Ende gefunden hätte.

Stellungnahme der Außenprüfung:

Bei der telefonischen Ankündigung der USO am 27.08.2007 bei der steuerlichen Vertretung Exinger GmbH unter der Telefonnummer XxX wurde von der Ansprechperson Frau Ne. mitgeteilt, dass die laufende Buchhaltung der GmbH selbst erledigt wird und die steuerliche Vertretung ausschließlich den Jahresabschluss und die Bilanz durchführt.

Der selbstständige Buchhalter Herr N., der die laufende Buchhaltung der M.N. GmbH durchführt, hat den Außenprüfer am 30.08.2007 zurückgerufen und gemeinsam den 03.09.2007 als Prüfungsbeginn festgelegt. Die vollständige Buchhaltung befindet sich in Adr.5. im Büro von Herrn N.. Für Rückfragen bezüglich der Buchhaltung steht ausschließlich Herr N. zur Verfügung.

Am 25.09.2007 wurde unter der Leitung von Frau ADir. RR O. eine Niederschrift mit Herrn Ing. M.N. aufgenommen. Dieser Termin wurde im Vorfeld telefonisch mit Herrn Ing. M.N. koordiniert und fand ohne das Beisein der steuerlichen Vertretung statt.

Telefonisch wurde mit Herrn Ing. M.N. der geplante Schlussbesprechungstermin 6.11.2007 fixiert und gefragt, ob die Schlussbesprechung in Beisein der steuerlichen Vertretung an seinem Betriebssitz Adr.7 oder direkt bei der steuerlichen Vertretung stattfinden soll. Herr Ing. N.* entschied sich für seinen Betriebssitz. Aufgrund des überraschenden Todes des Vaters des Herrn N.* am 05.11.2007 wurde der Termin auf unbestimmten Zeitpunkt verschoben. In der nächsten Kalenderwoche wurde lediglich der neue Termin 20.11.2007 telefonisch festgelegt.

Zu Beginn der Schlussbesprechung hat Frau ADir. RR O. Herrn Ing. M.N. explizit gefragt, ob er von seiner steuerlichen Vertretung Gebrauch machen will, was dieser negierte.

Die Außenprüfung teilt nicht die Meinung der steuerlichen Vertretung, dass wegen derer bloßer Beteiligung an der Schlussbesprechung ein anderes als das im angefochtenen Bescheid befindliche Ergebnis über die Außenprüfung erzielt worden wäre.

II. Berufung

2.1.1. laut Berufung: Das FA hat in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.11.2007 in Tz 1 („Feststellungsmacht über Lieferung“) die rechtlichen Grundlagen zu den nachfolgenden Tz 2 und 3 dargestellt. Die besagte Tz 1 ist allgemein und abstrakt gehalten. Sie erschöpft sich in allgemein

gültigen Aussagen zur USt ohne jedweden Bezug zu unserer Gesellschaft bzw. den beanstandeten Fällen.

Stellungnahme der Außenprüfung:

Die „Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 20.11.2007 ist in dieser Form aufgebaut, dass Tz 1 all jene wesentlichen Bestandteile der entsprechenden Gesetzestexte sowie der Kommentare zum UStG Umsatzsteuergesetz 1994 (Berger/Bürgler/Kanduth/Kristen/Wakounig (Hrsg) bzw. Ruppe) zusammenfasst, die bei der Beurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung von wesentlicher Bedeutung sind. Sie stellen (wie gleich unter „Tz 1 Verfügungsmacht über Lieferung“ angeführt) die allgemein gültigen, rechtlichen Grundlagen zu den fallspezifischen Feststellungen der Tz 2 und 3 dar. Diese Tz ist immer in Verbindung mit den Tz. 2 und 3 zu sehen, die jeweils in den Begründungen auf den allgemeinen Charakter der Tz 1 im Zusammenhang mit den Feststellungen hinweisen. Nach Ansicht der Außenprüfung erscheint die gesonderte Beanstandung der Tz 1 aufgrund des allgemeinen und abstrakten Gehalts sowie des fehlenden Bezugs zur Gesellschaft und den beanstandeten Fällen aus obig genanntem Grund als nicht gerechtfertigt. Die Außenprüfung merkt an, dass trotz Hinweise im Text („Die im allgemeinen Teil unter Tz 1 angeführten Rechtsgrundlagen bedeuten umgelegt auf obigen Sachverhalt, dass ..“, „Rechtliche Grundlage zu Tz 2 und Tz 3“) der unmittelbare Zusammenhang der Tz 1 mit den anderen Tz, sowie der beabsichtigte allgemeine Gehalt der Tz 1, um ihn als Erläuterung bzw. Basis für die Tz 2 und 3 verwenden zu können, seitens der steuerlichen Vertretung nicht in der beabsichtigten Form wahrgenommen wurde und nach Meinung der Außenprüfung zu unrecht zu einer Beanstandung führte. Tz 1 erläutert der M.N. GmbH unter anderem den weiten Rahmen der Voraussetzungen, um die Verfügungsmacht über eine Lieferung zu erlangen. Es verwundert die Außenprüfung, dass der Berufung keinerlei Unterlagen beigelegt wurden, die entsprechend der Ausführungen der Tz 1 die Verfügungsmacht über die Autos nachweisen.

2.1.2. laut Berufung: In Tz 2 wurde der Vorsteuerabzug für vier Fahrzeuge der Marke Alfa Romeo versagt, da wir nach Ansicht des Prüfers „zu keinem Zeitpunkt [...] die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge“ besessen und somit keine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn bewirkt hätten. Unter diesem Titel wurden uns für den Zeitraum April 2007 Vorsteuern von € 15.514,28 versagt.

In der nachfolgenden Tz 3 wurde uns der Vorsteuerabzug für ein bestimmtes Fahrzeug der Marke Hyundai in Höhe von € 4.466,00 versagt, da wir nach Ansicht des Prüfers „zu keinem Zeitpunkt [...] die Verfügungsmacht über das Auto“ besessen und somit keine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn bewirkt hätten,

2.2. Einwendungen laut Berufung: Die Argumente der Behörde greifen zu kurz. Aus diesem Grund ist sie zu einem unrichtigen und für uns extrem nachteiligen Ergebnis gelangt.

2.2.1.2. laut Bescheid: Die angefochtenen Erledigungen stehen mit sich selbst in unauflösbarem Widerspruch: Auf der einen Seite findet sich folgende Aussage (Tz 1 am Ende):

„Übertragungsarten, die zivilrechtlich zum Eigentumserwerb führen, führen auch zur Verschaffung der Verfügungsmacht.“

In den Tz 2 und 3 ist sachverhaltsbezogen beide Male vom Verkauf an uns die Rede (arg: „verkauft“). Es steht außer Frage, dass der Kaufvertrag die typische Erscheinungsform für die Übertragung - und spiegelbildlich - den Erwerb des Eigentums an einer Sache ist. Folglich hätte das Finanzamt in den Vorsteuerabzug niemals eingreifen dürfen, hat es aber, weil die Verfügungsmacht angeblich nicht verschafft wurde, obwohl die Behörde das Vorliegen der Voraussetzungen dafür selbst bestätigt.

Stellungnahme der Außenprüfung:

Tz 2 und 3 sind in jener Weise aufgebaut, dass jeweils der erste Absatz der Ausführungen den Sachverhalt, so wie er der Außenprüfung dargelegt wurde, wertfrei wiedergibt. Absatz zwei stellt chronologisch den Geschäftsfall laut vorgelegter Unterlagen und KFZ-Zulassungsdaten in Tabellenform dar. Absatz eins setzt sich in Absatz drei fort und beschreibt die vorgehaltenen und dementsprechend nachträglich korrigierten Rechnungen sowie Unterlagen die seitens der Außenprüfung erhoben wurden. Erst Absatz vier und fortlaufend bewertet den von der M.N. GmbH behaupteten Sachverhalt und gibt die bescheidrelevanten Schlüsse der Außenprüfung wieder. Die seitens der steuerlichen Vertretung gezogene Schlussfolgerung, dass die Außenprüfung aufgrund des niederschriftlich festgehaltenen, von

der M.N. GmbH behaupteten Sachverhalts das Vorliegen der Voraussetzungen als Verkauf und somit Verschaffung der Verfügungsmacht bestätigt, ist nach Ansicht der Außenprüfung unzutreffend.

Dass die Argumente der Behörde zu kurz greifen sieht die Außenprüfung gegenteilig in den Ausführungen der Berufung Punkt 2.2.1.2. der steuerlich Vertretung in dem sie ausschließlich einen einzigen Satz, ohne Bezug auf vorhergehende und nachstehende Sätze der Tz. 1, also unter Missachtung der inhaltlichen Zusammenhänge der Sätze zueinander, extrahiert, für sich alleine interpretiert und dem Wort „Verkauf“ gegenüberstellt (Ausführungen zum „Verkauf“ siehe vorheriger Absatz). „Übertragungsarten, die zivilrechtlich zum Eigentumserwerb führen, führen auch zur Verschaffung der Verfügungsmacht.“ Dies sagt aus, dass sie *a u c h* zur Verschaffung der Verfügungsmacht führen und nicht gezwungenermaßen. Erläuternd gibt nachfolgender Satz der Tz. 1 einige Möglichkeiten wieder, bei denen dies zutrifft - Verfügungsmacht kann daher, abhängig von der Kaufsache, zum Beispiel durch körperliche Übergabe, durch Erklärung (Besitzkonstitut, Besitzauflassung) oder durch Übergabe eines handelsrechtlichen Traditionspapiers (Lagerschein, Ladeschein, Konnossement, nicht jedoch Frachtbriebe) verschafft werden. Zur Erlangung der Verfügungsmacht ist das wesentliche Kriterium des der zitierten Aussage vorangestellten Satzes zwingend notwendig - die Verfügungsmacht wird erst mit der Übertragung der tatsächlichen Dispositionsfähigkeit über den Gegenstand auf den Leistungsempfänger verschafft. Diese Ausführungen betreffen zunächst nur einmal die Verfügungsmacht.

Um vorsteuerabzugsberechtigt zu sein, muss es sich auch um eine Lieferung handeln, Absatz drei der Tz 1 erläutert unter anderem, dass für eine Lieferung nicht das Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag), sondern (in Anlehnung an die Ausführungen zur Verfügungsmacht) das Verfügungsgeschäft wesentlich ist. Der Abschluss eines Kaufvertrages führt für sich alleine noch nicht zu einer Lieferung. Dies unterstreicht umso mehr, dass selbst unter der Annahme des Vorliegens eines „Verkaufes“ (Rechnung = Kaufvertrag) keine Lieferung bewirkt wurde, wenn über die Gegenstände nicht verfügt werden konnte.

2.2.2. Materielle Einwendungen 2.2.2.1. laut Berufung: Auszugehen ist von der europäischen Rechtslage: Art 5 der 6. MwSt-Richtlinie versteht unter Lieferung die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen hat (ebenso § 3 Abs. 1 erster Satz UStG 1994). Damit ist „Verschaffung der Verfügungsmacht“ gemeint, die zunächst voraussetzt, dass sie der Übertragende (hier: der Verkäufer) selbst besessen hat. Das ist unbestritten geblieben, sodass in beiden Fällen davon auszugehen ist.

Verschaffung der Verfügungsmacht setzt spiegelbildlich auch voraus, dass der Empfänger der Leistung Willens ist, sich dem wirtschaftlichen Gehalt des Gegenstandes zuwenden zu lassen und damit verbundene Dispositionsbefugnis zu nutzen (Doralt UStG 1994³ § 3 Tz 34). Erforderlich ist somit ein übereinstimmender Willensentschluss auf Übertragung und Erwerb der Verfügungsmacht (VwGH 10.3.1983, 82/15/0006, VwSlg. 5.766/F = ÖStZB 1983, 409). Auch diese Voraussetzung ist erfüllt: Nicht einmal das Finanzamt hat uns einen solchen Willen abgesprochen.

Stellungnahme der Außenprüfung:

Die Außenprüfung schließt sich der Meinung der steuerlichen Vertretung an, dass wie in Punkt 2.2.1. erster Absatz ausgeführt, die Verschaffung der Verfügungsmacht thematisiert ist.

Entsprechend VwGH 82/15/0006 setzt eine Lieferung iSd. § 3 Abs. 1 UStG Willensübereinstimmung zwischen Lieferer und Abnehmer voraus. Die Außenprüfung sieht dies als weiteres, aber nicht ausschließliches Kriterium, um die Voraussetzungen einer Lieferung zu erfüllen, hat aber diesbezüglich keine Erhebungen und schlussendlich keine niederschriftlichen Feststellungen getroffen, da sie eine Lieferung nicht bloß anhand der Willensübereinstimmung ableitet sondern den Vorsteuerabzug in Ermangelung der Dispositionsfähigkeit der Autos, dass das nicht erfüllte aber zwingende Kriterium dieser Geschäftsfälle darstellt, untersagt.

Im Zuge der Berufung nimmt die Außenprüfung erstmalig dazu Stellung und verweist auf das Kraftfahrgesetz 1967, das wie anschließend auszugsweise ausgeführt vorsieht:

§ 43 Abs. 4 Abmeldung - Kraftfahrgesetz 1967

Der Zulassungsbesitzer hat sein Fahrzeug abzumelden, wenn

- a) das Fahrzeug nicht mehr zur Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr bestimmt ist,
- c) er nicht der rechtmäßige Besitzer ist

§ 42 Änderungen für die Zulassung maßgebender Umstände - Kraftfahrgesetz 1967

Der Zulassungsbesitzer hat der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug zugelassen ist, binnen einer Woche jede Änderung von Umständen anzugeben, durch die behördliche Eintragungen im Zulassungsschein berührt werden, ...

Die Außenprüfung sieht bei den in Tz 2 betroffenen Fahrzeugen (Alfa Romeo) keinen übereinstimmenden Willensentschluss auf Übertragung und Erwerb der Verfügungsmacht (VwGH 10.3.1983, 82/15/0006) seitens der A.S. HandelsgmbH auf die M.N. GmbH, weil die ordnungsgemäße Abmeldung und somit der offiziell zum Ausdruck gebrachte Wille auf Übertragung der Verfügungsmacht nicht erfolgte.

2.2.2.2. laut Berufung: Der Inhalt der Verfügungsbefähigung wird vom Gesetz nicht näher erläutert. Es verwendet - offenbar bewusst - keine zivilrechtliche Terminologie, sondern spricht von der Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff (VwGH 30.05.1988, 86/15/0119, VwSlg. 6.330/F = ÖStZB 1989, 26). Dieser Begriff wird traditionell so verstanden, dass zivilrechtlicher Eigentumserwerb nicht unbedingt erforderlich ist (EuGH 8.2.1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Slg. 1.990 I-285). Erforderlich -- und ausreichend zugleich - ist die Befähigung, über den Nutzen des Gegenstandes frei zu disponieren, d.h. „ihn zu veräußern, zu belasten und ähnliches mehr“ (VwGH 3.7.1980, 1289/77, ÖStZB 1981, 103). Tatsächliche Disposition durch Verwendung oder Gebrauch ist nicht erforderlich (Ruppe UStG 1994³ § 3 Tz 32). Das wiederum setzt voraus, dass dem Empfänger Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zugewendet wird (VwGH 20.3.2002, 99/15/0041, ÖStZB 2002, 410). Der Empfänger muss also die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes erlangen oder - anders formuliert -- in einem wirtschaftlich verstandenen Sinn Verfügungsberechtigter über den Gegenstand sein. Damit kommt die Verschaffung der Verfügungsmacht ungeachtet ihrer umsatzsteuerlichen Eigenständigkeit dem wirtschaftlichen Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) recht nahe. Das wird auch vom BMF so gesehen, wonach die Verschaffung der Verfügungsmacht „meist in der Übertragung des Eigentums im Sinne des bürgerlichen Rechtes“ besteht (UStR 2000 Rz 423). Damit schließt sich der Kreis endgültig: Nach der Judikatur des VwGH sind zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümer im Regelfall ident (VwGH 18.12.1997, 96/15/0151; 19.3.2002, 99/14/0286). Da selbst nach Ansicht der Behörde an uns „verkauft“ wurde, wir somit Käufer im zivilrechtlichen (und damit auch im wirtschaftlichen) Sinn sind, ist von der Verschaffung der Verfügungsmacht bei sämtlichen streitverfangenen Fahrzeugen an uns auszugehen.

Stellungnahme der Außenprüfung:

Die wesentlichen Punkte der Ausführungen laut 2.2.2.2. sagen aus, dass die Verfügungsbefähigung dann erfüllt ist, wenn über den Nutzen des Gegenstandes frei disponiert werden kann, das heißt „ihn zu veräußern, zu belasten und ähnliches mehr“, dem Empfänger Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zugewendet wird. Selbst Rz 423 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 besagt, dass „die Verschaffung der Verfügungsmacht m e i s t in der Übertragung des Eigentums im Sinne des bürgerlichen Rechtes“ besteht. Dies bedeutet, dass nicht zwangsläufig ein Übertrag des Eigentums zur Verschaffung der Verfügungsmacht führt. Die Außenprüfung sieht gerade in diesem Punkt den Kreis als nicht geschlossen, da entgegen der Behauptung der steuerlichen Vertretung ein „Verkauf“ nicht bestätigt wurde (siehe Stellungnahme der Außenprüfung zu Punkt 2.2.1.2.) und selbst unter Annahme eines „Verkaufes“ in diesen Fällen die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge nicht verschafft wurde. Die fallspezifischen Fakten, die zu dieser Schlussfolgerung führten sind im Anschluss an Punkt 2.2.2.3. je Fahrzeugtyp genau ausgeführt.

2.2.2.3. laut Berufung: Zu diesem Befund gelangt man auch über die praktischen Argumente der Behörde: Ihrer Ansicht nach mache es einen recht erheblichen Unterschied, ob Fahrzeuge vor oder nach der polizeilichen Anmeldung verkauft werden und lehnt im zweiten Fall die Verschaffung der Verfügungsmacht ab. Ein solches Verständnis ist gerade unter wirtschaftlichem Aspekt entschieden abzulehnen. Ganz abgesehen davon hätte die Behörde in konsequenter Umsetzung ihres eigenen (wenn auch materiell unzutreffenden) Gedanken den Weiterverkauf durch uns nach Deutschland ebenfalls stornieren und von einer Direktlieferung durch unseren Lieferanten ausgehen müssen. Das ist jedoch - zu Recht unterblieben. Umsatzsteuerlich mögen sich angesichts der Steuerfreiheit des Exportgeschäftes daraus keine Auswirkungen ergeben. Anders ist die Situation hingegen bei den Ertragsteuern: Hier hat die Behörde offensichtlich keine prinzipiellen Einwendungen, dass das uns umsatzsteuerlich nicht zugerechnete Geschäft eine Ertragsteuerbelastung nach sich zieht.

Stellungnahme der Außenprüfung:

Gerade die polizeiliche Anmeldung ist nach Meinung der Außenprüfung eines der ausschlaggebenden Punkte (im Fall der Alfa Romeo sogar das Kriterium schlechthin), um betreffend der Verfügungsmacht über die Fahrzeuge urteilen zu können.

Alfa Romeo

Wie dem beiliegenden elektronischen Schriftverkehr zwischen H.S. (A.GmbH GmbH, Adr.8 vertritt den Empfänger der Alfa-Lieferung (DL.) in Deutschland), D.B. (Großkundenbetreuerin) und S.A. (beide von F.GmbH, Adr.9) sowie P.M. (L. GmbH, Adr.10) entnehmen können, bittet die A.GmbH GmbH (AAM) am 05.04.2007 die F.GmbH um Zulassung der Fahrzeuge. Am 10.04.2007 bittet Frau S. „fiatintern“ Frau D. um Fakturierung der Fahrzeuge an A.S. HandelsgmbH. Frau D. lässt daraufhin Frau P. von L.* die Fahrzeuge für DL. „fertig machen“. Frau S. von F.GmbH bittet am 11.04.2008 abermals Frau P. die Fahrzeuge kundenfertig aufzubereiten. Der Transport ist für Mitte April geplant. Frau S. bestätigt am 24.04.2007 Frau P. den Abholtermin 27.04.2007. Die Transportfreigabe für diese Fahrzeuge wird von F.GmbH bis zu diesem Zeitpunkt nachgereicht.

Laut vorliegendem Frachtbrief wurden die Fahrzeuge am 27.04.2007 von der Firma W.GmbH, Adr.2 von L.* in Adr.* abgeholt und zu AAM, Adr.8 gebracht, wo sie am 27.04.2007 um 20:00 Uhr eintrafen.

Weitere Daten in chronologischer Reihenfolge zu den Alfa Romeos wie in Tz 2:

- 10.04.2007 - oder früher: Einstellung der Fahrzeuge bei L.* durch die F.GmbH
- 13.04.2007 Polizeiliche Anmeldung der Autos mit Wechselkennzeichen auf Y
- 20.04.2007 Y fakturiert an die M.N. GmbH
- 23.04.2007 M.N. GmbH fakturiert an D.L.
- 25.04.2007 Zahlung der Autos von der M.N. GmbH an Y
- 26.04.2007 Zahlung der Autos von D.L. an die N.GmbH
(Gutschrift auf dem Bankkonto)
- 27.04.2007 Polizeiliche Abmeldung der Autos und Transport der Fahrzeuge von
Adr.* nach X

Die Außenprüfung ruft das Kraftfahrgesetz 1967 in Erinnerung und führt wesentliche Teile im Anschluss auszugsweise an.

§ 37 Zulassung

Kraftfahrzeuge dürfen nur zugelassen werden, wenn der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist, wenn er eine Erklärung über die beabsichtigte Verwendungsbestimmung des Fahrzeuges abgibt und wenn er folgende Nachweise erbringt:

- a) bei der erstmaligen Zulassung den entsprechenden Genehmigungsnachweis für das Fahrzeug (Typenschein bei Fahrzeugen mit nationaler Typengenehmigung, gültige Übereinstimmungsbescheinigung oder Datenauszug aus der Genehmigungsdatenbank bei Fahrzeugen mit EG-Betriebserlaubnis, Bescheid über die Einzelgenehmigung bei einzeln genehmigten Fahrzeugen)
- b) eine Versicherungsbestätigung für das Fahrzeug gemäß § 61 Abs 1; dies gilt jedoch nicht für Fahrzeuge, die gemäß § 59 Abs. 2 von der Versicherungspflicht ausgenommen sind;

§ 42 Änderungen für die Zulassung maßgebender Umstände

Der Zulassungsbesitzer hat der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug zugelassen ist, binnen einer Woche jede Änderung von Umständen anzugeben, durch die behördliche Eintragungen im Zulassungsschein berührt werden, wie insbesondere die Verlegung seines Hauptwohnsitzes, seiner Hauptniederlassung oder seines Sitzes und des Ortes, von dem aus er über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt, innerhalb des örtlichen Wirkungsbereiches derselben Behörde oder Änderungen der Genehmigungsdaten des Fahrzeuges, sofern nicht vom Landeshauptmann ein neuer Zulassungsschein ausgestellt worden ist.

§ 43 Abs. 4 Abmeldung

Der Zulassungsbesitzer hat sein Fahrzeug abzumelden, wenn

- b) das Fahrzeug nicht mehr zur Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr bestimmt ist,
- d) er nicht der rechtmäßige Besitzer ist

§ 44 Abs. 2 Aufhebung der Zulassung

Die Zulassung kann von der Behörde, die das Fahrzeug zugelassen hat, aufgehoben werden, wenn g) der Zulassungsbesitzer den Verpflichtungen gemäß § 43 Abs. 4 lit. a bis c nicht nachkommt

Die zuständige Behörde hätte entsprechend § 44 Abs. 2 KFG bei Kenntnis der Sachlage amtswegig die Zulassung aufzuheben.

Die Außenprüfung stellt sich die Frage zu welchem Zeitpunkt konnte die M.N. GmbH über diese Fahrzeuge verfügen, sie, wie in der Berufung unter 2.2.2. korrekt ausgeführt, „veräußern, belasten und ähnliches mehr“ wie z.B. nutzen (fahren) oder weitertransportieren (lassen)?

Folgende Fakten sprechen nach Ansicht der Außenprüfung dagegen, dass die M.N. GmbH jemals die Verfügungsmacht über die Alfa Romeo besessen hat:

Laut Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres war vom 13.04.2007 bis 27.04.2007 die Y Handelsges.m.b.H., Sterneckstraße 28-30, 5020 Salzburg Zulassungsbesitzerin der Alfa Romeos. Entsprechend des KFG 1967 war sie zum Zeitpunkt der Anmeldung rechtmäßige Besitzerin der Fahrzeuge und im Besitz der EG-Betriebserlaubnisse (COC-Papiere) sowie Versicherungsnehmerin der jeweiligen Autohaftpflichtversicherungen (Anmeldung auf Wechselkennzeichen). Eine Abmeldung seitens der Y hätte erfolgen müssen sobald sie nicht mehr die rechtmäßige Besitzerin der Autos ist. Da dies nicht erfolgte, ist für oben genannten Zeitraum die Y die rechtmäßige Besitzerin der Fahrzeuge, die über sie nach belieben verfügen kann. Der Willensentschluss auf Übertragung der Autos ist auf Grund dessen nicht erkennbar. Da die Zulassung als auch die Transportfreigabe der Alfas durch die F.GmbH veranlasst wurden, bestehen Zweifel seitens der Außenprüfung, dass selbst die Y und daher noch unwahrscheinlicher die M.N. GmbH jemals die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge besessen haben.

Die Außenprüfung vermutet folgenden Ablauf in Anlehnung an die Niederschrift mit Herrn Ing. M.N. vom 25.09.2007:

Der österreichische Generalimporteur F.GmbH (seit 26.07.2007 F.G.GmbH) unterhält Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Vertriebspartner (in diesem Fall (A.GmbH GmbH in X, Deutschland). Um die Zulassungsstatistiken zu erfüllen und geringere Listenpreise für Kunden (Zweitbesitzer) zu erzielen, werden Firmen zwischengeschaltet, die Rechnungsempfänger sind und auf die die Fahrzeuge kurz zugelassen werden. Andernfalls wäre Fiat als direkter Verkäufer und somit Exporteur (was sie wegen Konzernvorgaben nicht dürfen) aufgetreten. Die Fahrzeuge werden nie bewegt und im Ausland als Neufahrzeuge zum Verkauf angeboten. Sobald ein ausländischer Kunde (DL., Leipzig) beim ausländischen Händler (AAM) Fahrzeuge bestellt, werden diese Autos der F.GmbH, die extern (in diesem Fall bei L.* in Adr.*) gelagert bzw. zwischengelagert werden, von F.GmbH auf einen Dritten (in diesem Fall A.S. HandelsgesmbH) angemeldet, abgemeldet und zum Transport freigegeben. Fiat fakturiert an den beteiligten Dritten (Y) und dieser an den ausländischen Abnehmer. Die Preise der Fahrzeuge waren zu diesem Zeitpunkt zwischen Fiat und AAM bereits ausverhandelt und dem beteiligten Dritten vorgegeben worden. Um dem beteiligten Dritten Zahlungssicherheit zu gewährleisten wurden die Autos bereits vor dem Abtransport vom ausländischen Abnehmer bezahlt. Infolge der Zahlungsschwierigkeiten bzw. des drohenden Konkurses (Konkurseröffnung 10.07.2007) von Y sprang die Automobil Handels- und Vermietungs GmbH Nfg. KG für die Y ein (siehe dazu das Firmengeflecht in Verbindung mit Herrn Dr. E.G., der Herrn Ing. N.* das Geschäft anbot). Wegen der Sperrung des Kreditrahmens durch die X-Bank wurde dringend eine Firma zur Zwischenfinanzierung benötigt. Die M.N. GmbH sprang zu diesem Zweck ein und musste lediglich an den ausländischen Kunden weiterfakturieren. Der Gewinn ergibt sich erst nach Rückerstattung der Vorsteuer durch das Finanzamt - es war also lediglich die Vorsteuer abzüglich vereinbarten Gewinns der Fahrzeuge vorzufinanzieren.

Die Autos wurden von der M.N. GmbH weder eingelagert, angemeldet, zum Export freigegeben noch konnte der Preis selbstständig bestimmt werden. Die Autos wurden weder körperlich noch mittels handelsrechtlicher Traditionspapiere (Lagerschein) übergeben. Selbst der Wille zur Übertragung der Verfügungsmacht auf die GmbH ist auf Grund der polizeilichen Zulassungen nicht ersichtlich. Außer einer Rechnung (= Kaufvertrag) wurden keinerlei entsprechende Unterlagen vorgelegt, die nachweisen, dass jemals nach eigenem Willen über die Autos verfügt werden konnte.

Hyundai

In diesem Fall stellt sich die Außenprüfung die Frage, ob dieser Geschäftsfall einem wirtschaftlichen Ablauf unter Kaufleuten entspricht oder ob in Anlehnung an die Abwicklung obiger Alfas versucht wird der Behörde anhand eines Rechnungslegungskonstruktes eine „Lieferabfolge“ glaubhaft zu machen, bei der die wahren Begebenheiten offiziell nicht aufscheinen dürfen.

Die Außenprüfung ruft den Geschäftsablauf wie in Tz 3 beschrieben In Erinnerung:

- 24.04.2007 M.N. GmbH fakturiert an das A.R.
- 26.04.2007 Zahlung des Autos von der M.N. GmbH an die L.GmbH
- 02.05.2007 L.GmbH fakturiert an die M.N. GmbH
- 03.05.2007 Polizeiliche An- und Abmeldung des Fahrzeuges auf die L.GmbH
- 04.05.2007 Zahlung des Wagens vom A.R. an die M.N. GmbH
- 07.05.2007 Lieferung / Übergabe des Autos von der L.GmbH an die M.N. GmbH
- 09.05.2007 Einstellung des Fahrzeugs bei L.* Adr.* durch F.F.*
- 14.05.2007 Versendung des Wagens von Adr.* nach G.
- 15.05.2007 Übernahme des Autos vom A.R.

Bevor das Fahrzeug am 02.05.2007 an die M.N. GmbH fakturiert und am 07.05.2007 (Änderung des Lieferdatums vom 02.05.2007 auf 07.05.2007 laut Schreiben der L.GmbH vom 03.10.2007 aufgrund der Beanstandung der Außenprüfung) übernommen wurde, legte die M.N. GmbH bereits am 24.04.2007 die Rechnung an das A.R.. Nachdem der Preis bereits vorgegeben war, war dies auch möglich. Selbst die M.N. GmbH beglich am 26.04.2007 den Wert des Autos vor Erhalt der Rechnung (frühestens 02.05.2007). Auch dieser Preis muss folglich zu diesem Zeitpunkt schon festgestanden haben. Die L.GmbH hat allem Anschein nach zumindest bis 03.05.2007 die Verfügungsmacht über das Auto, da sie das KfZ für diesen Tag auf sich zulassen konnte. Wenn das Fahrzeug am 07.05.2007 von der L.GmbH an die M.N. GmbH übergeben wurde, muss zumindest ein derzeit unbekannter Geschäftsfall zwischen 07.05. und 09.05.2007 eingetreten sein, da laut vorliegendem Lieferschein (übersandt von der Firma L.*) der besagte Wagen von der F.F.* Adr.6 bei der Firma L.* eingestellt wurde und von dieser zum Transport freigegeben wurde. Nach Rückfrage bei der Firma F.F.* Herrn H., war dieser zu diesem Zeitpunkt bei der Firma A beschäftigt und teilt mit, dass das Geschäft damals über die A abgewickelt wurde, keine Unterlagen bei der F.F.* vorhanden sind und sich die Außenprüfung für Rückfragen an die A, Herrn K.P. (Geschäftsführer) wenden soll.

Das behauptete Geschäftsszenario ist seitens der Außenprüfung nicht nachvollziehbar. Die Fakten sprechen eher für einen tatsächlichen Ablauf, wie er bei den Alfa Romeos beschrieben wurde. Das Auto wurde in diesem Fall über Hyundai Österreich importiert und aus dem Importlager für Österreich in Koper (Slowenien) nach Adr.* (L.*) verbracht. Wegen Zahlungsschwierigkeiten der A wurde über Umwege (L.GmbH) das Geschäft an die M.N. GmbH weitervermittelt. Die Außenprüfung sieht ihre Ermittlungspflicht aufgrund der nachgewiesenen Widerlegung des behaupteten Sachverhalts als erfüllt. Außer einer Rechnung (=Kaufvertrag) wurden keinerlei entsprechende Unterlagen vorgelegt, die nachweisen, dass jemals nach eigenem Willen über das Auto verfügt werden konnte.>

Ergänzend zur Stellungnahme der BP wendet die Bw. ein:

„Ohne an dieser Stelle ins Detail zu gehen, bleibt festzuhalten, dass die Stellungnahme teils mit sich selbst in unauflösbarem Widerspruch steht, teils mit dem harmonisierten USt-Recht nicht in Einklang zu bringen ist. In sich widersprüchlich ist es, den Vorsteuerabzug mangels Lieferung an unser Unternehmen zu versagen, gleichzeitig die ig. Erwerbe nicht zu kürzen und solcherart den Weiterverkauf durch uns zu bestätigen. Wie können wir Ware (hier: Pkws) verkaufen, die - so die Außenprüfung - niemals in unserer Verfügungsmacht gestanden sei. Das geht sich rein objektiv nicht aus und spricht in hohem Maße für die mangelnde Stimmigkeit der Argumentation der Behörde. Auch kommt der EU-rechtliche Aspekt viel zu

kurz: Nach der Judikatur des EuGH ist der Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil der Mehrwertsteuer (z.B. EuGH 6.7.1995, Rs C-62/93, *BP Soupergaz*, Slg. 1995, 1-1883). Nur mit einem funktionierenden Vorsteuerabzug lässt sich der tragende Grundsatz der Kostenneutralität der Mehrwertsteuer sichern (z.B. EuGH 14.2.1985, Rs 268/83, *Rompelman*, Slg. 1985, 655; 6.4.1995, Rs C-4/94, *BLP Group*, Slg. 1995, 1-983). Überzogene Anforderungen an den Vorsteuerabzug gefährden dieses Ziel und machen die USt in Höhe des uns versagten Vorsteuerabzuges zum Kostenfaktor. Dieser Aspekt darf bei der Entscheidung über unsere Berufung nicht unberücksichtigt bleiben.

Wir hätten schon längst den wesentlich einfacheren Weg der Rechnungsberichtigung gewählt, wäre nicht der Hauptlieferant (A.S.) insolvent geworden. Aus diesem, von uns nicht beeinflussbaren Umstand hatten wir keine andere Wahl, als den (Steuer)Rechtsweg zu beschreiten. Auch dieser Umstand sollte bei der Berufungserledigung nicht unberücksichtigt bleiben.“

Weiters wurden folgende Bemerkungen zur Stellungnahme der BP ergänzend eingewendet:

2.7. Die Stellungnahme zu Punkt 2.2.1.2. (ab Seite 4 unten) führt am Thema vorbei: Die Verschaffung der Verfügungsmacht (§ 3 Abs. 1 UStG 1994) liegt dann vor, wenn der Abnehmer (hier: also wir) befähigt wird, „*im eigenen Namen*“ über den Gegenstand zu verfügen, d.h. ihn zu belasten, veräußern und dergleichen. Zivilrechtliches Eigentum ist nicht Voraussetzung dafür, wenn es auch im Allgemeinen mit der Verschaffung der Verfügungsmacht zusammenfallen wird (*Doralt/Ruppe Grundriss 1⁹* Tz 1284).

Die Behörde ist im Recht, wenn sie zivilrechtlich zwischen dem Verpflichtungs- und dem Verfügungsgeschäft unterscheidet. Ihr ist auch darin zuzustimmen, dass nicht jede Übergabe eines Gegenstandes den Übernehmer zur Verfügung befähigt. So liegt beispielsweise keine Lieferung vor, wenn der Gegenstand zur Beförderung, zur Reparatur, zur Verwahrung oder zur Miete übergeben wird. Entscheidend ist, ob der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden. An diesem Punkt beginnen die Ungereimtheiten im BP-Bericht bzw. der Stellungnahme: Außer Streit steht, dass die Veräußerung an den auf dem Prüfstand stehenden Pkws die Verfügungsmacht hatten. Warum sie uns diese Fahrzeuge verkauft haben sollen, ohne uns die Verfügungsmacht darüber einzuräumen, ist weder erkennbar, noch geben die Erledigungen der Behörde Auskunft darüber. Erst recht im Dunkeln bleibt, warum für letztlich wertlose Ware einen Kaufpreis bezahlt habe sollen. Kurzum: Die angefochtenen Bescheide sind zu wenig konkret, um überzeugend zu sein, von zwingend erst gar nicht zu reden.

Dazu kommt noch ein innerer Widerspruch, von dem bereits die Rede war: Die Behörde hat nicht einmal den - wenn auch steuerfreien - Weiterverkauf besagter Pkws in Abrede gestellt.

2.2. Die Ausführungen zum KFG 1967 (Seite 6 unten bzw. ab Seite 9 unten) führen ebenfalls ins Leere, weil es für das Vorliegen einer Lieferung nicht auf die Einhaltung von Form Ordnungs- und sonstiger Vorschriften ankommt. Ansonsten wären gewerbsmäßig betriebene Hehlerei oder Rauschgifthandel steuerfrei, da beides evident (nicht nur) gegen das StGB verstößt.

2.3. Die mangelnde Schlüssigkeit in der Argumentation der Behörde zeigt sich auch auf Seite 7 unten; Dort wird der Berufungsschrift Recht gegeben, wenn sie unter Rz 423 der UStR 2000 darauf verweist, dass Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums *meist* mit der Verschaffung der Verfügungsmacht gleichzusetzen ist. Daraus abzuleiten, dass dieser Fall nicht unter das Adverb „*meist*“ fällt, ohne auch nur anzudeuten, warum dem ausgerechnet hier nicht so sein soll, ist zumindest ein Begründungsmangel, der wohl in eine materielle Rechtswidrigkeit mündet. Insoweit genügt ein pauschaler Verweis auf das bisherige Vorbringen.

3. EU-rechtliche Bedenken

3.1. Die Neutralität der MwSt im Unternehmensbereich ist das erklärte Ziel der harmonisierten USt. Dadurch soll einerseits gewährleistet sein, dass gleichartige Waren und Dienstleistungen unabhängig von der Länge des Produktions- und Vertriebsweges und damit von der Anzahl der durchlaufenden Umsatzstufung gleich belastet werden (EuGH 1.4.1982, Rs 89/81 *Hong-Kong-Trage*, Slg. 1982, 1277). Andererseits soll sichergestellt werden, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und Ergebnis auf allen Handelsstufen gleichmäßig belastet werden (z.B. EuGH 14.2.1985, Rs 268/83, *Rompelman*, Slg. 1985, 655; 6.4.1995, Rs C-4/94, *BLP Group*, Slg. 1995, 1-983).

Der Verwirklichung dieser Ziele dient vor allem das System des Vorsteuerabzugs. Aus seiner Wirkungsweise ergibt sich, dass eine mangelhafte oder unvollständige Durchführung der Entlastung von der MwSt im Unternehmensbereich die Neutralität einschränkt und zu systemwidrigen Ungleichbehandlungen führt (EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94, *Inzo*, Slg. 1996, 1-857). Folgerichtig hat der EuGH in seinem Urteil vom 6.7.1995, Rs C-62/93, *BP Soupergaz*, Slg. 1995, 1-1883 festgehalten, dass das Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus des MwSt-Systems nach der 6. MwSt-Richtlinie ist. Als solches darf das Recht auf Vorsteuerabzug nicht unnötig eingeschränkt werden.

3.2. Die Grundvoraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug sind das Handeln als Steuerpflichtiger und der Erwerb von Gegenständen (oder Dienstleistungen) für wirtschaftliche Zwecke des Steuerpflichtigen. Dazu kommen noch formale Voraussetzungen,

um die es hier aber genauso wenig geht wie um Abgrenzungsfragen zur privaten (unternehmensfremden) Sphäre. Die beiden eben genannten Grundvoraussetzungen sind erfüllt, sodass kein triftiger Grund besteht, uns den Vorsteuerabzug für die hier auf dem Prüfstand stehenden Pkws zu versagen. In diesem Zusammenhang sei nochmals daran erinnert, dass das Vorgehen der Behörde die USt-systemwidrig - in Höhe des uns versagten Vorsteuerabzuges zum Kostenfaktor macht, den wir angesichts der Insolvenz des Hauptlieferanten aus eigenem nicht mehr abwenden können. Damit wird aber in diesem Einzelfall das System als Ganzes in Frage gestellt: Besagte Fahrzeuge werden möglicherweise in Deutschland, möglicherweise in einem anderen EU-Staat an Letztverbraucher mit USt verkauft, die jedoch mit unserem Vorsteuerausschluss nicht in Einklang zu bringen ist.

Auf die Stellungnahme des Prüfers, Seite 8 ff, wird verwiesen.

Die Rechnungen vom 20.4.2007 der A.S. HandelsgmbH über die Alfa Romeo weisen als Lieferdatum den 20.4.2007 aus. Aus einem Schreiben vom 27.9.2007, ohne Bezugnahme auf die Rechnungen vom 20.4.2007, des MA Dr. K. geht hervor, dass die fakturierten Fahrzeuge erst am 27.4.2007 oder (!) später ausgeliefert wurden. Das Lieferdatum laut Re ist daher jedenfalls unrichtig. Eine Rechnungsberichtigung ist in diesem Schreiben nach ha Ansicht, ungeachtet der Frage des Vorliegens einer Lieferung an die Bw. nicht zu erblicken, zumal auch hier kein bestimmtes Lieferdatum angegeben wird.

Die Rechnung der L.GmbH über den Hyundai vom 2.5.2007 weist als Lieferdatum den 2.5.2007 aus. Mit Schreiben vom 3.10.2007 bestätigt die L.GmbH der Bw., ohne jegliche Bezugnahme auf die Rechnung vom 2.5.2007, dass das Kfz erst am 7.5.2007 von ihr übernommen wurde. Eine Rechnungsberichtigung ist, ungeachtet der Frage der Richtigkeit dieses Lieferdatums und des Vorliegens einer Lieferung an die Bw., darin nicht zu erblicken. Jedenfalls ergibt sich daraus auch hier die Unrichtigkeit des Lieferdatums laut Rechnung.“

In Hinblick auf die mündliche Verhandlung wurden von der steuerlichen Vertretung weiters das Vorliegen folgender Mängel eingewendet:

„1. Defizite im Tatsachenbereich

1.1. Rechtslage. Die Fallaufbereitung durch das Finanzamt ist unzureichend. Sie entspricht nicht den Anforderungen an eine Bescheidbegründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO). Mindestanforderung einer (auch erstinstanzlichen) Bescheidbegründung ist es, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung (VwGH 31.7.1996, 95/13/0225) auf nachprüfbare Weise (z.B. VwGH 18.12.1997, 97/15/0040) darzulegen,

-welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liegt (z.B. VwGH 26.1.1995, 92/16/0145; 24.4.1996, 92/13/0302; 29.5.1996, 93/13/0013),

-weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt (z.B. VwGH 16.12.1999, 96/15/0126), und

-weshalb der als erwiesen angesehene Sachverhalt dem Tatbestand der einschlägigen Norm entspricht (z.B. VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127; 3.10.1996, 95/16/0084).

Das ist nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen "*effizienten Rechtsschutz*" von grundlegender Bedeutung. Gemeint ist der für die rechtliche Beurteilung notwendige Sachverhalt (*Ritz* BAO³, § 288 Rz 13 unter Hinweis auf VwGH 25.9.2001, 2001/14/0066). Ein Sachverhalt, für dessen Annahme es an ausreichenden Beweisergebnissen fehlt, kann nicht Grundlage einer Steuervorschreibung sein (VwGH 11.4.1984, 83/13/0028).

1.2. Praktische Auswirkungen: Die bekämpften Erledigungen (genauer: der BP-Bericht als deren gemeinsame Begründung) entsprechen diesem Maßstab nicht. Nicht nur, dass von einer (auch nur halbwegs) geschlossenen Darstellung des steuerrelevanten Sachverhalts keine Rede sein kann, bleiben zu viele entscheidungswesentliche Fragen offen. Einige Beispiele sollen dies verdeutlichen:

-Obwohl es um uns, die Bw. geht, liegt unsere Rolle völlig im Dunkeln.

-Dem Tenor des BP-Berichts nach zu schließen, handelt es sich hier um ein (relatives oder absolutes?) Scheingeschäft. Doch wird Derartiges nicht einmal behauptet.

-Darüber, wer im Innenverhältnis das Sagen gehabt hat, können nur Vermutungen angestellt werden.

-Das den angefochtenen Erledigungen zugrunde liegende Geschehen ist nicht stimmig: Weshalb waren wir in den Geschehensablauf eingebunden, wenn wir - so die Behörde unterschwellig bestenfalls Befehlsempfänger waren? Wurde ein Täuschungsmanöver gestartet und - wenn ja - aus welchem Grund und, eng damit verknüpft, wieso hätten wir uns daran beteiligen sollen?

Dieser Katalog ließe sich noch um das eine oder andere Beispiel erweitern. Doch ist auch so erkennbar, dass die bekämpften Erledigungen mehr Fragen aufwerfen anstatt Antworten zu geben. Damit ist aber - so unser Fazit - der Sachverhalt nicht in der vom Gesetz geforderten Weise aufbereitet.

1.3. Gesetz als Ausgangspunkt jeder Sachaufklärung. Ein Verfahren ist nicht Selbstzweck, sondern dazu da, um das materielle Recht zu verwirklichen (*Fasching* Lehrbuch² Rz 125). Demgemäß wird eingeleitet und durchgeführt, um einen konkreten Anspruch geltend zu machen und durchzusetzen. Am Ende des Verfahrens ergeht die Entscheidung in der Sache selbst, mit der über eben diesen Anspruch abgesprochen wird. Doch um überhaupt feststellen zu können, was rechtens ist bzw. ob dieser Anspruch zu Recht besteht, müssen bis dahin all jene Tatsachen (Tatumstände) feststehen (also festgestellt sein), die benötigt werden, um die

ins Auge gefasste Rechtsvorschrift anwenden zu können. Sie ergeben in ihrer Gesamtheit den Sachverhalt, der sich mit den in der Lebenswirklichkeit vorgefallenen und nunmehr zu beurteilenden Ereignissen zu decken hat (*Fasching Lehrbuch*² Rz 799).

Zu erforschen ist nicht irgendein Sachverhalt, sondern der rechtserhebliche, soll heißen: jener, der benötigt wird, um die ins Auge gefasste Rechtsvorschrift überhaupt anwenden zu können (*Gösse!* in *Löwe/Rosenberg* [Hrsg] dStPO²⁶ Einf. Einl. L Rz 1 f). Daraus folgt zwangsläufig: Obwohl Sachaufklärung und damit Beweisführung eindeutig dem Tatsachenbereich zuzuordnen sind, ist ihr gedanklicher Ausgangspunkt das Gesetz. Wenn nicht im Vorhinein feststeht, welche (hier: Steuer-)Norm voraussichtlich benötigt wird und wie sie zu handhaben ist, ist jede Sachaufklärung mehr oder minder ziellos und unergiebig. Das ist keine Besonderheit des Steuerrechts (oder dieses konkreten Falles), sondern ein allgemeines juristisches Phänomen: Zwar besteht ein jedes Verfahren gedanklich aus den zwei Phasen der

- Sachaufklärung,
- Entscheidungsfindung.

Doch handelt es sich dabei nicht um zwei voneinander streng getrennte, aufeinander folgende Abschnitte. Nein, die rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes begleitet dessen Aufbereitung bereits von der ersten Stunde an (*Seer* in *Tipke/Kruse* [Hrsg] FGO § 96 Tz 1). Tatbestandsund Sachverhaltsermittlung sind auf das Engste ineinander verzahnt (*Doralt/Ruppe I*⁵ Tz 420). Sie beeinflussen und benötigen einander wechselseitig: Der Blick des Rechtsanwenders wandert zwischen Rechtsvorschrift (Obersatz) und Lebenssachverhalt (Untersatz) hin und her (*Laurenz/Canaris Methodenlehre*³ 206, 281, 288). Daher kann die richtige Lösung nur durch einen iterativen Prozess gefunden werden.

Dazu ein praktisches Beispiel aus diesem Fall: Die Behörde geht - soweit noch richtig - davon aus (Tz 1 des BP-Berichts), dass die Verfügungsmacht ein

"eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff (sei), der nicht mit Eigentum bzw. Eigentumsübertragung oder Besitz gleichzusetzen ist. Verfügungsmacht bedeutet die wirtschaftliche Dispositionsfähigkeit über einen Gegenstand. Wesentlich für eine Lieferung ist nicht das Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag), sondern das Verfügungsgeschäft."

Dieser im Kern zutreffenden rechtlichen Beurteilung werden der Sachverhalt (und damit der BP-Bericht als Ganzes) nicht gerecht. Das hat mit dem fundamentalen Unterschied zwischen formaler (rechtlicher) und wirtschaftlicher Anknüpfung zu tun (§ 21 BAO). In rechtlicher Hinsicht genügt es, bereits bei der "äußeren Form" Halt zu machen. Insoweit stehen äußere Tatbestände im Mittelpunkt der Steuervorschreibung (VwGH 16.11.2004, 2004/16/0125 f, zu den Gerichtsgebühren). Hingegen bedarf es unter wirtschaftlichem Aspekt (§ 21 Abs. 1 BAO) des Durchgriffes auf den "wahren wirtschaftlichen Gehalt" des Sachverhalts (aussagekräftig: VwGH 11.8.1993, 91/13/0005, VwSlg 6.80I/F). Insoweit ist ein zweistufiges Vorgehen

erforderlich: In einem ersten Schritt ist zu prüfen, welche Rechtsfolgen mit dem zivilrechtlichen Instrumentarium verbunden sind, um erst danach die Feinprüfung vorzunehmen, welche wirtschaftlichen Ergebnisse damit verbunden sind (VwGH 21.9.2006, 2003/15/0053). Daher wäre es Aufgabe des Finanzamtes gewesen, der Frage nachzugehen,

- wer
- über welches Fahrzeug
- zu welchem Zeitpunkt
- die Dispositionsbefugnis gehabt hat (und wer nicht).

Da wir für die Behörde insoweit nicht in Betracht kommen, wäre es ihre zusätzliche Aufgabe gewesen, im Rahmen der Sachaufklärung unsere Rolle auszuleuchten. Doch liegt sie selbst nach der Außenprüfung noch immer im Dunkeln. Die Behörde gelangt zwar zum Ergebnis, dass wir „zu keinem Zeitpunkt ... die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge“ besessen hätten, doch stützt sie sich dabei überwiegend auf äußere Ereignisse, während die unter wirtschaftlichem Aspekt entscheidende (Tat-)Frage zu kurz kommt, wer im Innenverhältnis das Sagen gehabt hat und wer nicht. Der bloße Hinweis auf ein letztlich beliebiges Datum der Transportfreigabe durch die Hat Automobil GmbH ist zu kurz geraten: Die Behörde kann aus Eigenem nicht ausschließen, dass die Transportfreigabe erst deshalb an besagtem Tag (und nicht bereits früher) erfolgt ist, weil diese Gesellschaft im Innenverhältnis Weisungen einholen musste bzw. an Aufträge gebunden war. Ähnlich ist die Situation auch mit der F.F.*.

1.4. Scheingeschäft oder nicht? Dem undeutlichen Sachverhalt ist nicht einmal mit der nötigen Eindeutigkeit zu entnehmen, ob es sich bei diesen Vorgängen um reguläre oder um Scheingeschäfte handelt (§ 23 BAO). Daraus ergeben sich weitere Begründungsdefizite: Läge ein Scheingeschäft vor, so wäre es angesichts der grundlegend unterschiedlichen Rechtsfolgen (§ 23 Abs. 1 BAO) Aufgabe des Finanzamtes gewesen, in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise darzutun, ob sie absoluter oder relativer Natur sind. Wie auch immer: Die Ermittlungs- und Begründungsdefizite sind so oder so evident. Zur Begründungspflicht eines **absoluten** Scheingeschäftes sei auf VwGH 28.6.1988, 86/14/0140, 88/14/0050, VwSlg 6.340/F verwiesen, bei einem **relativen** Scheingeschäft auf VwGH 30.9.1999, 97115/0075. Nur der guten Ordnung halber sei angemerkt, dass die **Beweislast** dafür bei jenem liegt, der sich auf ein Scheingeschäft beruft, hier also beim Finanzamt (BFH 31.1.2002, BStBI 2004 II 622 [625]; OGH 9.11.1982, 4 Ob 167/82, JBI 1983, 444; 9.3.1993, 5 Ob 133/92; Ritz BAO³ § 23 Tz 2).

1.5. Beweislast: Vorsorglich sei bereits an dieser Stelle auf die allgemeine **Beweislastregel** hingewiesen, die sich auf folgenden Punkt bringen lässt: Wer ein Recht (Rechtsvorschrift) für sich in Anspruch nimmt, der hat das Vorliegen der Voraussetzungen zu beweisen (OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EvBI 1959/38 = JBI 1959, 135; Fasching Lehrbuch² Rz 882;

Rosenberg/Schwab/Gottwald Zivilprozessrecht¹⁶ § IJ4 Rz 7). Demgemäß liegt in Abgabensachen die Beweislast bei der Behörde für all jene Tatsachen, die den Steueranspruch begründen oder erhöhen (für alle: VwGH 4.9.1986, 86/16/0114). Darum geht es auch hier: Die Behörde unterstellt einen anderen Sachverhalt, für den sie beweispflichtig ist bzw. dessen mangelnde Beweisbarkeit zu ihren Lasten geht.

Allerdings handelt es sich nach unserem Verständnis hier um keine Frage der Beweislast. Diese Regeln kommen erst dann - als Alternative zur Beweiswürdigung - zum Zug, wenn beide Seiten ihre Pflichten auf Punkt und Beistrich erfüllt haben und trotz der beiderseitigen Pflichterfüllung Beweislosigkeit eingetreten ist. Doch kann davon hier keine Rede sein: Die **non-liquet-Situation** hat ihre Ursache in Gründen, die der Behörde anzulasten sind: Zum einen wurde ein Geschehen unterstellt, das - bei allem Respekt - keinen vernünftigen Sinn ergibt. Zum anderen ist der Sachverhalt dazu nicht in der gebotenen Weise aufbereitet. Um den ersten Aspekt zu verdeutlichen: Außer Frage steht, dass die streitverfangenen Fahrzeuge ins Ausland gelangt sind, soll heißen: dass Exportgeschäfte im materiellen Sinn vorliegen. Außer Frage steht weiters, dass jeder der Beteiligten zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre. Warum soll in einer derart einfachen, ja geradezu banalen Situation ein Verhalten an den Tag gelegt worden sein, bei dem der Vorsteuerabzug in Gefahr gerät? Eine Antwort könnte darin liegen, dass die Behörde mit diesem Gedanken als solchen falsch liegt, die andere Antwort hat mit Defiziten im Tatsachenbereich zu tun. Damit liegt hier eine Situation vor, die traditionell über die Beweiswürdigung geregelt wird, die hier eindeutig zu Lasten der Behörde geht.

2. Praktische Auswirkungen

2.1. Angesichts der Tatsache, dass Anfechtungsobjekte unterjährige USt-Festsetzungsbescheide sind, liegt eine rasche Lösung wohl im Interesse aller Beteiligten. Außerdem sollte eine dauerhafte Lösung gefunden werden, um zu verhindern, dass sich dieser Rechtsstreit beim Jahresbescheid 2007 wiederholt.

2.2. Aus den eben dargelegten Gründen kann die Beweiswürdigung, und damit die Entscheidung insgesamt nur zu unseren Gunsten ausgehen. Dadurch werden auch EU-rechtliche Fragen vermieden, die vom Belastungseffekt her Erinnerungen an den Buchnachweis erwecken, der aufgrund des Beschlusses des VwGH vom 2.9.2009, 2005115/0031 ausgedient hat. Ähnlich ist die Situation hier: Es macht keinen all zu großen Unterschied, ob ein Exportgeschäft steuerpflichtig gestellt oder ob es steuerfrei belassen, dafür der Vorsteuerabzug aus durchsichtigen Gründen aberkannt wird. Dieser Aspekt wurde in den bekämpften Erledigungen erst gar nicht thematisiert.“

In der mündlichen Verhandlung vom 11.12.2009 wurde zum Nachweis, dass es sich betreffend dem Fahrzeug Hyundai um eine Verwechslung bezüglich der Firma F.F.* gehandelt hätte, die Einvernahme des Zeugen P.V., des ehemaligen Leiters der Fa. A, beantragt.

Zum Sachverhalt führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass die nicht mehr existente Fa. A zur A-Gruppe gehörte und für die Auslandsgeschäfte zuständig gewesen sei. Zur A-Gruppe hätte auch die Fa. Y gehört, welche ebenso in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten wäre. Ein Teilhaber der Fa. A hätte sich selbstständig gemacht und die Fa. F.F.* errichtet, um dieselben Geschäfte abzuwickeln. Bezuglich des Fahrzeugs Hyundai hätte diese Namenähnlichkeit zu einer Verwechslung auf Seiten der Fa. L.* GmbH geführt.

Die Fa. A wäre auf Grund von wirtschaftlichen Schwierigkeiten nicht mehr in der Lage gewesen, die angebahnten Geschäfte abzuwickeln bzw. bei der Einfuhr zu finanzieren. Daher wäre auf Grund persönlicher Bekanntschaft Kontakt mit der Bw. aufgenommen worden, um die Geschäfte abzuwickeln. Bei dem festgestellten Lieferschein der F.F.* könne es sich lt. Bw. nur um eine Verwechslung gehandelt haben.

Der Zeuge Herr P.V. gab auf Befragen bekannt, dass auf Grund von Gesellschafterstreitigkeiten zwischen einem Mehrheitseigentümer der Fa. A., Herrn Gg., und einem Minderheitsgesellschafter der Fa. A, Herrn F.H., dieser dieselben Geschäfte über die zum Verwechseln ähnliche F.F.* auf eigene Rechnung betrieben hätte. Dabei hätte es oftmals Schwierigkeiten bei der Einlagerung und Zuordnung der Fahrzeuge bei der Fa. L.* gegeben und könne es sich bezüglich des von der BP festgestellten Lieferscheines vom 9.5.2007 daher nur um eine Verwechslung handeln. Ergänzend wird ausgeführt, dass die Einlagerung bei der Fa. L.* immer von der Fa. A als Importeur erfolgt wäre und jeweils erst die Verkäufe zum Abruf dieser Kfz zur endgültigen Zuordnung geführt hätte.

Auf die Frage, bei wem die Bestellung der 4 Alfa Romeos erfolgt wäre, wurde weiters bekannt gegeben, dass diese auf Grund einer Rahmenvereinbarung zwischen der Fa. Y GmbH und der Fa. DL. in Deutschland erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtslage: § 12 Abs. 1 Satz 1 UStG 1994 lautet:

"Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind."

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Ein Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Fehlt es daran, so kann eine Vorsteuer auch dann nicht abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs. 14 schuldet. Ein Vorsteuerabzug aus einem Scheingeschäft ist jedoch auch dann unzulässig, wenn die in der Rechnung über das Scheingeschäft ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt wurde (Ruppe, UStG 1994³, § 12, Tz. 35).

Der Begriff Lieferung ist ein eigenständiger Begriff des Umsatzsteuerrechtes, der die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand bedeutet, d.h. jemanden zu befähigen, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist in erster Linie ein tatsächlicher Vorgang, der in dem Augenblick eintritt, in dem der Abnehmer über den gelieferten Gegenstand tatsächlich verfügen kann (Kolacny-Caganek, UStG, 3. Auflg., Anm. 2 zu § 3).

Fällt die Verschaffung der Verfügungsmacht mit der Eigentumsübertragung zusammen, ist von Bedeutung, wie zivilrechtlich der Eigentumsübergang stattfindet. Bei beweglichen Sachen erfolgt er durch körperliche Übergabe, durch Zeichen (wenn eine Übergabe untunlich ist, z.B. bei einem Warenlager), durch Erklärung (Besitzkonstitut), durch Übergabe eines handelsrechtlichen Traditionspapieres (wie Lagerschein, Ladeschein). Bei unbeweglichen Sachen regelmäßig durch Intabulation. Die Verschaffung der Verfügungsmacht kann durch den Unternehmer selbst oder durch einen Dritten erfolgen. Sie kann an den Abnehmer selbst oder in dessen Auftrag an einen Dritten erfolgen (Kolacny-Caganek, UStG, 3. Auflg., Anm. 4 zu § 3).

Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/14/0159).

Sachverhalt: Den angefochtenen Bescheiden liegt das Ergebnis einer Umsatzsteuersonderprüfung (UVA) nach § 151 Abs. 3 BAO zu Grunde, deren Ergebnisse in der Niederschrift vom 20.11.2007 zusammengefasst wurden. In seinen Ausführungen zu Tz. 1 betreffend Verfügungsmacht über Lieferung wurden die Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen vom 20.4.2007 in Höhe von € 15.514,28 bzw./und vom 5.5.2007 in Höhe von € 4.466,- nicht anerkannt. Der Geschäftsführer der Bw. hat anlässlich einer Einvernahme vom 25.9.2007 gegenüber der BP angegeben, dieses Geschäft wäre von der Fa. A (Automobil Handels- und Vermietungs GmbH) angeboten worden. Die Bank hätte der Fa. A den Kredit gesperrt. Der Verkaufsvorgang wäre auf folgende Weise erfolgt: FGGmbH hätte als Generalimporteur an die A.S. verkauft, diese hätte an die Bw. fakturiert und die Bw. an die Leipziger Firma. Die Leipziger Firma DL. ist eine bestehende Geschäftsverbindung der Fa. A. Die von A.S. fakturierten Autos wären aus rein statistischen Gründen angemeldet worden. Dem Geschäftsführer sei nicht bekannt, ob österreichische Zulassungsscheine ausgestellt wurden. Es hätte nur COC-Papiere gegeben. Die Autos wären beim Autohaus L.* in Adr.* zur Auslieferung gestanden.

Mit Rechnung vom 20.4. und 2.5.2007 stellte somit die Fa. Y bzw. die Fa. L.GmbH der Bw. die berufungsgegenständlichen Pkw in Rechnung.

Die Verkäufe (Rechnungsbestätigungen) an die Fa. D.L. und Fa. A.R. erfolgten mit 23.4. und 24.4.2007. Eine Anmeldung der Kfz erfolgte lediglich durch die Fa. Y vom 13. bis 27.4.2007 (4 Pkw) bzw. für einen Tag mit 3.5.2007 durch die Fa. L.GmbH (1 Pkw).

In der Rechnung vom 23.4.2007 (Alfa) wurde betreffend die Übernahme „direkt A.S. 620/04 vom 20.4.2007“ vereinbart. Es wurde jedoch keine Lieferzeit vereinbart. Das Lieferdatum in der Rechnung vom 2.5.2007 (Hyundai) entspricht ebenso nicht den Tatsachen.

Aus dem eben geschilderten Ablauf geht klar hervor, dass die Käufe im Jahr 2007 abgeschlossen wurden. Aus den vorgelegten Unterlagen geht aber nicht hervor, ob eine Übernahme durch Anmeldung bei der Bw. tatsächlich erfolgte und somit die Verfügungsmacht der berufungsgegenständlichen Pkw im umsatzsteuerlichen Sinn erhalten wurde.

Strittig ist im gegenständlichen Fall somit, ob für die im Jahre 2007 erfolgten Pkw-Käufe und Verkäufe durch das Unternehmen der Bw. die Verfügungsmacht erlangt wurde und somit ein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Im Sinne ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums), also die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit, und zwar nicht im Sinn der bloß rechtlichen, sondern im Sinn der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Unter wirtschaftlichem

Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) ist nämlich die (tatsächliche) Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem (zivilrechtlichen) Eigentümer zu verstehen. Nach der Rechtsprechung des VwGH (zB 9.3.2005, 2002/13/0171) kommt es für den Zeitpunkt des Anfallens der Anschaffungskosten im Sinne der hier anzuwendenden Rechtsvorschriften auf die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut an. Diese wird regelmäßig durch den Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzung und Lasten erlangt. Besitz setzt gemäß § 309 ABGB Gewahrsame an der Sache voraus.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer eine Vorsteuer abziehen, die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn für eine Lieferung oder sonstige Leistung, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden ist, gesondert ausgewiesen ist. Nach dem Kommentar zum UStG 1994 von Ruppe (Tz. 82 zu § 12) kann demnach ein Unternehmer nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt wurden. Maßgebend sind dabei die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges.

Der Vorsteuerabzug steht somit dann zu, wenn in wirtschaftlicher Betrachtung im Zeitpunkt der Anschaffung die Lieferung für Zwecke des Unternehmens erfolgt. Nicht erforderlich ist demnach zunächst, dass das angeschaffte Wirtschaftsgut tatsächlich in Betrieb genommen wird. Jedoch wird das fehlende Verfügungsgeschäft, die zu einem Versagen des Vorsteuerabzugs führen können, vom Finanzamt angeführt.

Da wie bereits oben festgestellt, die Gewahrsame nicht auf die Bw. übergegangen ist, ist auch der Besitz nicht auf die Bw. übergegangen. Es hat lediglich der Titel aus dem Kaufvertrag bestanden. Die Rechnungen wurden insofern nicht durchgeführt, da eine Besitzübergabe im Jahr 2007 nicht erfolgte. Selbst die Bw. räumt ein, es hätte lediglich COC- Papiere gegeben. Da die Bw. die Pkw körperlich nie übernommen hat, ist auch die Nutzungsmöglichkeit (wie Anmeldung) an diesem Fahrzeugen nicht auf die Bw. übergegangen. Eine Abfrage mit der Fahrgestellnummer des berufsgegenständlichen Pkw (Hyundai) beim Kraftfahrzeugregister beim BMI hat ebenso das Ergebnis gebracht, dass die Fa. L.GmbH für einen Tag dieses Fahrzeug angemeldet hat. Die Bw. hatte damit nicht die mit der Haltung eines Kfz verbundenen Lasten, wie beispielsweise Versicherung und Steuern zu tragen. Betreffend den Verkauf an die L.GmbH ist somit auszuführen, dass eine Anmeldung des Kfz (Hyundai) zumindest für einen Tag (3.5.2007) erfolgte, eine Anmeldung der Kfz (Alfa Romeo) auf die Bw. erfolgte jedoch nie.

Darüber hinaus erfolgte die Verwahrung sämtlicher Pkws bei der Fa. L.e 5404 Adr.* und wurde durch den Umstand der Verwahrung der Pkw für die Fa. A.S. in einem Lager die

wirtschaftliche Verfügungsmacht ebenso nicht verwirklicht. Die Verwahrung bzw. Einstellung erfolgte im Auftrag der Fa. A.S. (betreffend Alfa Romeo) bzw. Fa. A (Hyundai) lt. Angaben im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung und wurden die Pkw auch erst nach Freigabe durch die Fa. A.S. bzw. Fa. A an die Abnehmer weitergeleitet bzw. abgeholt. Die 4 Pkw Alfa Romeo wurden lt. Frachtbrief vom 23.4.2007 am 27.4.2007 von der Abnehmerfirma DL. GmbH, Leipzig abgeholt. Der Pkw „Hyundai“ wurde lt. Frachtbrief vom 14.5.2007 an die Abnehmerfirma A.R. befördert, die Freigabe könne lt. Angaben des Bw. im Rahmen der Berufungsverhandlung jedoch nur von der Fa. A GmbH erfolgt sein. Die Bw. hat daher im Jahr 2007 lt. vorliegendem Sachverhalt tatsächlich nie die wirtschaftliche Verfügungsmacht an sämtlichen berufsgegenständlichen Pkws erhalten.

Zum vorliegenden Sachverhalt wird weiters angemerkt, dass die Lieferungen im Rahmen des Konkurses der Fa. A.S. GmbH letztlich erst mit Freigabe durch den Masseverwalter am 27.4. bzw. 14.5.2007 erfolgten. Die Verschaffung der Verfügungsmacht über die erbrachten Lieferungen konnte daher tatsächlich erst mit dieser Freigabe der Lieferung durch den Masseverwalter bewirkt werden. Die Verfügungsmacht über sämtliche berufsgegenständlichen Kfz lag somit aus diesen Gründen bis zu diesem Zeitpunkt immer noch bei der Fa. A.S. bzw. Fa. A und somit tatsächlich zu keinem Zeitpunkt bei der Bw. und wurde damit auch keine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn bewirkt.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht es daher auf Grund der vorliegenden Unterlagen als erwiesen an, dass die Bw. über die berufsgegenständlichen Kfz tatsächlich nie die Verfügungsmacht innehatte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Dezember 2009