



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 14. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 15. April 2008 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird hinsichtlich des Jahres 2004 teilweise Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Die Bw, eine GmbH, ist im Bereich des KFZ-Einzelhandels tätig. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2004 - 2006 kam es zu folgenden nunmehr streitgegenständlichen Feststellungen:

Für die Lieferung von 5 KFZ ins übrige Gemeinschaftsgebiet wurden die für die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nötigen Nachweise nach Ansicht des Finanzamtes nicht erbracht. Daher sei die Steuerfreiheit nicht zu gewähren. Im Detail würden laut Niederschrift über die Schlussbesprechung folgende Nachweise fehlen:

Fall A: Lieferung an die A vom 18.5.2004 iHv € 14.279,75: Es fehlt der Nachweis der Verbringung, die Identität des Abholenden und die Abfrage der UID-Nummer.

Fall B: Ebenfalls Lieferung an die A vom 18.5.2004 iHv € 12.720,63: Es fehlen dieselben Nachweise.

Fall C: Lieferung an die B GmbH vom 3.5.2004 iHv € 16.531,15: Es fehlen ebenfalls dieselben Nachweise.

Fall D: Lieferung an C vom 10.6.2005 iHv € 20.900,-: Es fehlt der Nachweis der Verbringung ins übrige Gemeinschaftsgebiet.

Fall E: Lieferung an D vom 9.3.2006 iHv € 23.700,-: Es fehlt der Nachweis der Verbringung und die Abfrage der UID-Nummer.

Zusammen mit der gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens eingereichten Berufung sandte die Bw einige Nachweise in Bezug auf das Vorliegen von innergemeinschaftlichen Lieferungen ein. Weitere Nachweise langten mit Schreiben vom 2.6.2008 ein. Im Detail liegen nun folgende Nachweise vor:

Fall A: Rechnung (entsprechend Art 11 UStG), Zulassungsbestätigung aus Deutschland (Zulassung am 17.11.2004 auf Herrn E), Nachweis der Verbringung vom 18. 05 2004 durch die Firma Fahrzeugvertrieb F, Identitätsnachweis des Abholenden (Kopie Reisepass von E).

Fall B: Rechnung (entsprechend Art 11 UStG), Zulassungsbestätigung aus Deutschland (auf Frau G aus München), Nachweis der Verbringung vom 18. 05 2004 durch Herrn H, Identitätsnachweis des Abholenden (Kopie Personalausweis H).

Fall C: Rechnung (entsprechend Art 11 UStG), Zulassungsbestätigung aus Deutschland vom 16.5.2004 (auf den Käufer B), Abfrage der UID-Nummer vom 13. 03. 2008, Nachweis der Verbringung vom 03. 05. 2004 durch I, Identitätsnachweis des Abholenden (Kopie Reisepass I)

Fall D: Rechnung (entsprechend Art 11 UStG), Kopie des Personalausweises von Herrn J (Identitätsnachweis des Abholenden?), Abfrage der UID-Nummer vom 9.6.2005, Nachweis der Verbringung vom 10.06.2006 durch Herrn M. , Identitätsnachweis des M. (Kopie Personalausweis). Anders als in den übrigen Fällen wurde keine Zulassungsbestätigung vorgelegt.

Fall E: Rechnung (entsprechend Art 11 UStG), Zulassungsbestätigung aus Slowenien (lautend auf Frau L aus Maribor), Nachweis der Verbringung vom 09. 03. 2006 durch Herrn N aus Maribor.

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde die Bw aufgefordert, zu den Unreimtheiten der vorgelegten Nachweise in den Fällen A, B, D und E (die Zulassung erfolgte nicht auf den Käufer, die Beziehung der Abholenden zum Käufer ist unklar etc) Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 2.11.2011 nahm die Bw dazu wie folgt Stellung:

Lieferung an A (Fall A und B): Die Bw wurde informiert, dass die Fa. Fahrzeugvertreib F die KFZ abholen würde. Ein KFZ wurde aber von Herrn H. (Mitarbeiter der A) abgeholt. Ob bzw. an wen die KFZ weiter verkauft wurden liege nicht in ihrem Einflussbereich.

Lieferung an C (Fall D): Die Herrn J. und M. seien Mitarbeiter der Firma. Dies könne nicht mehr nachgewiesen werden, weil es die Firma nicht mehr gäbe. Ob bzw. an wen die KFZ weiter verkauft wurden liege nicht in ihrem Einflussbereich.

Lieferung an D (Fall E): Herr N , der das Auto abgeholt hat, sei Mitarbeiter der Firma. Ob bzw. an wen die KFZ weiter verkauft wurden liege nicht in ihrem Einflussbereich.

In der mündlichen Verhandlung bekraftigten Bw und Finanzamt ihre Standpunkte. Das Finanzamt betonte, dass es erhebliche Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen des Art 7 UStG habe.

Die ebenfalls anwesende Mitarbeiterin der Bw erklärte auf Befragung, dass die Bw mit der Firma A in Geschäftsbeziehung stehe und die PKW als Gegengeschäft verkauft worden seien. Die Geschäfte mit Slowenien seien dadurch zustande gekommen, dass die Modelle im Zeitpunkt des Verkaufs in Slowenien noch nicht am Markt waren. Die Fa. C habe angerufen und gefragt, ob das Modell verfügbar sei und vereinbart, einen Mitarbeiter zu schicken. Dieser habe Gewerbeschein, UID und Stempel der Firma mitgehabt, was auch kopiert worden sei.

Im Zuge einer Wartung des an die Firma D verkauften KFZ habe sich herausgestellt, dass Frau L. das Auto über die Firma D (Arbeitgeber ihres Vaters) gekauft habe. Weil sie das Auto bei der Bw warten ließ, konnte nachträglich der Zulassungsschein kopiert werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist strittig, ob die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen vorliegen bzw. ob die im Gesetz vorgesehenen Nachweise erbracht wurden.

Steuerfrei sind innergemeinschaftliche Lieferungen iSd Art 7 UStG wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. Der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Als Beförderungsnachweis sieht § 3 Z 3 der Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (BGBl. 1996/401) in Abholfällen eine Erklärung des Abnehmers, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird, vor. Zusätzlich ist gem. § 6 leg cit die Identität des Beauftragten des Abnehmers festzuhalten.

Unstrittig lag im Zeitpunkt des Verkaufes weder eine solche Erklärung vor, noch wurde die Identität des Abholenden festgehalten oder die UID der Abnehmer auf ihre Richtigkeit überprüft.

Im Zuge der Berufung wurden die oben angeführten Nachweise beigebracht. Damit ist zunächst zu prüfen, ob eine verspätete Nachweisführung überhaupt zulässig ist.

Der UFS hat dazu bereits am 31.1.2005 (Gz RV/0347-G/04) entschieden, dass allein die mangelnde zeitliche Nähe des Nachweises bzw. die Tatsache, dass ein solcher erst nachträglich erbracht wurde, für sich allein nicht die Versagung der Steuerfreiheit rechtfertige. Aus verfassungsrechtlicher und europarechtlicher Sicht ist eine andere Interpretation geboten: Ebenso wie bei Ausfuhrlieferungen ist eine Auslegung des Art 7 UStG überschießend und verstößt gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot, wenn ihr der Sinn beigelegt wird, dass ungeachtet des im Einzelfall völlig zweifelsfreien Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes die Steuerbefreiung allein deshalb nicht zu gewähren sei, weil der darüber hinausgehende - bloß formelle - Buchnachweis fehlt (VfGH 12.12.2003, [B 916/02](#)). Auch ist eine solche Sichtweise aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht geboten, weil Maßnahmen, die dazu dienen, die genaue Erhebung der Steuer zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht so eingesetzt werden dürfen, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (vgl VwGH 28. 11. 2002, [98/13/0038](#), unter Hinweis auf EuGH 19. 9. 2000, Rs [C-454/98](#) „Schmeink & Cofreth“)

Auch der BFH hat entschieden (Urteil vom 30.3.2006, V R 47/03), dass eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht als steuerfrei behandelt werden kann, wenn der Belegnachweis nicht geführt wird (vgl auch BFH 2.4.1997, VB 159/96). Dieser Nachweis kann jedoch bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachgeholt werden. Der BFH bestätigt diese Auffassung auch im Urteil vom 1.2.2007, V R 41/04 unter Hinweis auf die Schlussanträge der Generalanwältin in der Rechtsache "Albert Collée".

Der EuGH hat am 27.9.2007 schließlich 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.

Im übrigen kann die Anforderung, dass die erforderlichen Aufzeichnungen unmittelbar nach der Ausführung des Umsatzes vorgenommen werden, ohne dass dafür eine konkrete Frist vorgesehen ist, den Grundsatz der Rechtssicherheit in Frage stellen (vgl Randnr. 29 Urteil "Federation of Technological Industries u. a." sowie Randnr. 32 Urteil "Albert Collée"). Dementsprechend hat der EuGH erkannt: Der Finanzverwaltung ist es verwehrt, die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis sei nicht rechtzeitig erbracht worden.

Eine Differenzierung zwischen Beförderungsnachweis und Buchnachweis, wie sie in den UStR 2000 vorgenommen wird (der Beförderungsnachweis kann nach Rz 4006 nicht nachträglich saniert werden, während dies beim Buchnachweis nach Rz 4008 sehr wohl möglich ist), ist gemeinschaftsrechtlich nicht geboten. Obgleich der EuGH in der Rechtsache "Albert Collée" sachverhaltsmäßig (nur) den Buchnachweis zu überprüfen hatte, sind die Aussagen des EuGH gleichermaßen auf den Beförderungsnachweis anzuwenden: Das Gemeinschaftsrecht enthält nämlich keine Vorschrift, die sich unmittelbar mit Nachweispflichten befasst. Die MWSt-RL bestimmt lediglich, dass die Mitgliedstaaten die Bedingungen für die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen festlegen (vgl Randnr. 25 Urteil "Twoh International" bzw. Randnr. 24 Urteil "Albert Collée").

Aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH (vgl Randnr 26 Urteil "Albert Collée") ergibt sich, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung der Ziele der MwSt-Richtlinien erforderlich ist (vgl. Randnr. 52 Urteil "Gabalfrisa u. a.", und Randnr. 29 Beschluss "Transport Service"). Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (vgl. Randnr. 59 Urteile "Schmeink & Cofreth und Strobel" sowie Randnr. 92 "Halifax u. a."). Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern (vgl. u. a. die Randnr. 44 in den Urteilen "Optigen u. a.", Kittel, Randnr. 41 "Recolta Recycling" sowie Randnr 30 "Albert Collée").

Im Berufungsfall ist damit zu prüfen, ob aufgrund der vorliegenden Nachweise unzweifelhaft geschlossen werden kann, dass die Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen. Dabei sind nicht nur die in der Verordnung zitierten Nachweise maßgebend, sondern alle Umstände, die das Vorliegen der geforderten Voraussetzungen belegen.

Im Fall C hat der UFS keinen Zweifel, dass sämtliche Voraussetzungen vorliegen: Die Erklärung des Herrn I., dass er das Auto nach Deutschland verbracht hat, wird durch die Zulassung des KFZ auf den Käufer (13 Tage nach dem Verbringen) belegt. Die Unternehmereigenschaft des Abnehmers und die Erwerbsteuerbarkeit in Deutschland wird durch die gültige UID belegt. Dass die Abfrage der Gültigkeit erst nach dem Umsatz erfolgt ist, hat dabei keine Bedeutung, weil die UID bereits im Zeitpunkt des Verkaufes bekannt und auf der Rechnung vermerkt war. Daher wäre es iSd RSpr des EuGH in diesem Fall überschießend die Steuerfreiheit zu versagen.

Anders verhält es sich in den übrigen Fällen: Die beiden an die Firma A veräußerten Fahrzeuge wurden nicht auf den Käufer angemeldet. Im Fall A ist überdies unklar, wer der Abholende, Herr E., ist: Auf seinen Namen wurde nämlich das Fahrzeug angemeldet, gleichzeitig findet sich in den Unterlagen, in denen der Fahrzeugvertreib F den Transport bestätigt, eine Kopie seines Reisepasses. Aufgeklärt werden konnten diese Ungereimtheiten nicht. Für den Verkauf an die Firma C liegen zwei Kopien von Personalausweisen vor, wobei diese Herren angeblich Mitarbeiter der Firma sind. Eine Zulassung auf den Käufer ist allerdings nicht dokumentiert. Ebenso wenig kann die Behauptung, die Herren seien Mitarbeiter, untermauert werden. Beim Verkauf an die Firma D hat sich durch den im Zuge späterer Wartungsarbeiten am KFZ vorgelegten Zulassungsschein überhaupt herausgestellt, dass das KFZ tatsächlich nicht für das Unternehmen D, sondern für die Tochter eines Angestellten gekauft wurde.

Verstöße gegen bestimmte formelle Anforderungen führen dann zur Versagung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen, wenn sie den sicheren Nachweis verhindern, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind. Im konkreten Fall konnte die Bw durch die nachträglich vorgelegten Unterlagen nicht zweifelsfrei nachweisen, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen.

Die in Art 7 Abs 4 UStG vorgesehene „Vertrauenschutzregelung“ (Steuerfreiheit, wenn die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit auf falschen Angaben des Abnehmers beruht) ist ebenfalls nicht anwendbar: Die Bw ist schon deshalb nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes vorgegangen, weil sie die im Gesetz vorgesehenen Nachweise bei Lieferung nicht abverlangt hat.

Der Berufung war daher wie im Spruch ersichtlich teilweise statt zu geben.

Graz, am 1. Dezember 2011