



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Johann Kurzmann, 8430 Leibnitz, Hasendorferstr. 75, vom 6. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 6. Mai 2008 betreffend Umsatzsteuer 2004 – 2006 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer 3/2007, 5/2007, 7/2007, 9/2007, 10/2007 und 11/2007 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 10/2007 wird gegenstandslos erklärt.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7/2007 und 9/2007 wird abgewiesen.

Der Berufung betreffend der übrigen Bescheide wird im Ausmaß der Einschränkung Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt einen gewerblichen KFZ-Handel. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung wurde festgestellt, dass der Nachweis über die innergemeinschaftlichen Lieferungen von Fahrzeugen gem. Art 6 UStG bzw. Verordnung BGBl 1996/401 nicht erbracht wurden. In einer – vom Finanzamt bzw. der Großbetriebsprüfung diesbezüglich unwidersprochenen - Stellungnahme zur Niederschrift führte der steuerliche Vertreter aus,

---

dass im Prüfungszeitpunkt der Nachweis betreffend die strittigen innergemeinschaftlichen Lieferungen von diversen KFZ in folgender Weise vorlag:

- Kopie der Rechnung
- Bestimmungsort, der aus der Rechnung zu entnehmen ist
- Identitätsnachweis des Abholenden durch Kopie des Reisepasses
- Überprüfung der UID sowie
- "Empfangsbestätigung des Abnehmers" (Käufer), die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung nachgereicht wurde.

Damit fehlte im Zeitpunkt der Lieferung jedenfalls die für Abholfälle nach der Verordnung BGBl 1996/401 vorgesehene „Erklärung des Abholenden, dass er den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird“.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw aus, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens die Erklärung des Abholenden, dass er den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird durch eine eidesstattliche Erklärung des Abnehmers (Käufers) ersetzt wurde, Zeugen benannt wurden, die als Begleitpersonen die Verbringung der Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet bezeugen und Zulassungsbestätigungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet vorgelegt wurden. Trotz dieser (nachträglich) erbrachten Nachweise habe die Betriebsprüfung die Steuerfreiheit versagt und sei in ihrem Bericht auch nicht näher auf die nicht erbrachten Nachweise eingegangen. Jedenfalls stehe zweifelsfrei fest, dass die KFZ in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbracht worden seien. In Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH („Teleos“, „Twoh“ bzw. „Albert Collee“) sei die Steuerfreiheit ebenso zu gewähren wie unter Beachtung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes. Das alleinige Fehlen einer Unterschrift dürfe – besonders auch im elektronischen Zeitalter – nicht derartig gravierende Folgen nach sich ziehen.

Mit der Berufung reichte die Bw nochmals die Kopie einer slowenischen Zulassungsbescheinigung sowie die von den Abnehmern (Käufer) unterfertigten Rechnungen ein.

Nach Einreichen der Berufung konnte einigen Abnehmer die Umsatzsteuer für die Fahrzeuglieferungen in Rechnung gestellt werden. Die Bw schränkte ihre Berufung zeitgleich auf jene Fälle ein, in denen eine „Nachverrechnung“ nicht vorgenommen wurde (bzw. werden konnte). Im Fall der Festsetzung für Umsatzsteuer 10/2007 fielen durch diese Einschränkung alle Berufungspunkte weg. Diese Abnehmer begehrten in weiterer Folge beim Finanzamt Graz-Stadt die MWSt-Rückvergütungen gem. Verordnung BGBl 279/1995, die nach Angaben der Bw auch positiv erledigt worden seien.

---

Zur Vervollständigung des UFS-Aktes reichte die Bw die „Identitätsnachweise der Abholenden und Gültigkeitsbestätigungen der UID`s“ nach.

Auf einen Vorhalt des UFS erklärte die Großbetriebsprüfung, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung nur dann steuerfrei behandelt werden könne, wenn die entsprechenden Nachweise (wie die original unterschriebene Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird) bereits im Zeitpunkt der Lieferung vorlägen. Eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels sei – anders als beim Buchnachweis - nicht möglich. Auch ersetze die Zulassung in einem anderen Mitgliedstaat nur bei der Lieferung an Privatpersonen den Nachweis der Beförderung. Ebenso wenig könne eine eidesstattliche Erklärung einer Begleitperson die vorgesehenen Nachweise ersetzen. Hinsichtlich des Umstandes, dass sich die fraglichen KFZ tatsächlich im übrigen Gemeinschaftsgebiet befänden, erklärte die Großbetriebsprüfung, dass es zwar stimmen möge, dass sich die KFZ zum Zeitpunkt der Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet befunden hätten, dass daraus jedoch nicht geschlossen werden könne, dass diese Beförderung im Zuge der Lieferung der Bw erfolgt sei. Es sei nicht ausgeschlossen, dass der Erwerber über die Gegenstände in Österreich verfügt hätte.

Dazu erklärte die Bw, dass ihrer Auffassung nach die fehlende „Abnehmererklärung“ mündlich erteilt worden sei. Dies müsse einem Vortrag von Univ.-Prof. Dr. Achatz zufolge zulässig sein. Um sämtliche Zweifel auszuschließen forderte die Bw die jeweils Abholenden (die ihr aufgrund von Kopien des Reisepasses bzw. Personalausweises bekannt waren) auf, die tatsächliche Verbringung ins übrige Gemeinschaftsgebiet (nachträglich) zu bestätigen.

Zuletzt führte die Bw in einem Schreiben, das auf eine telefonischen Rückfrage betr. Betrag der angefochtenen innergemeinschaftlichen Lieferungen erfolgte, weiter aus, dass es im Zuge der Umsatzsteuerfestsetzungen 2007 aus Gründen der vereinfachten Berechnung einerseits zu Verschiebungen zwischen den Voranmeldungszeiträumen und andererseits zur irrtümlichen Versteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen gekommen sei: Dabei seien die Fahrzeuglieferungen von April und August 2007 (für die im Berufungsverfahren die Nachweise vorgelegt wurden) in einem anderen Voranmeldungszeitraum berücksichtigt worden, weshalb die Bw für die Monate April und August keine Berufung eingelegt hatte. Weiters seien im Zuge der Betriebsprüfung diverse kleine Reparaturleistungen (die nach Verwaltungspraxis als Werklieferungen zu beurteilen sind) versteuert worden. Für diese Leistungen seien die Nachweise im Zeitpunkt der Prüfung bereits vorhanden gewesen. Im Zuge dieses Schreibens wurden die entsprechenden Nachweise jedenfalls vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

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

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

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

Im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung lagen alle gesetzlich bzw. durch Verordnung vorgesehenen Nachweise vor. Fraglich ist damit ausschließlich, ob der Nachweis über die Beförderung des Gegenstandes bereits im Zeitpunkt der Lieferung vorhanden sein muss oder ob ein Nachbringen desselben möglich 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“)

Im Gegensatz zu den zitierten Urteilen liegt im Berufungsfall der Beförderungsnachweis ebenso wie der Buchnachweis vollständig vor und zwar in der, der Verordnung BGBl 1996/401 entsprechenden Weise. Die Finanzverwaltung versagt die Steuerfreiheit gem. Art 7 UStG einzig deshalb, weil der Beförderungsnachweis nicht bereits im Zeitpunkt der Lieferung bestanden hat.

Der BFH hat dazu im Urteil vom 30.3.2006, V R 47/03 entschieden, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung zwar grundsätzlich nicht als steuerfrei behandelt werden kann, wenn der Belegnachweis nicht geführt wird (vgl zB BFH 2.4.1997, VB 159/96), dieser Nachweis jedoch bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachgeholt werden kann. Der BFH bekräftigt diese Auffassung noch 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“).

Bezogen auf den Berufungsfall bedeutet das, dass der Unabhängige Finanzsenat zu prüfen hat, ob die innergemeinschaftlichen Lieferungen tatsächlich ausgeführt worden sind. Nachdem die Bw Nachweise vorgelegt hat, die Zweifel am Vorliegen der materiellen Voraussetzung für die Steuerfreiheit (nämlich die Lieferung in andere EU-Mitgliedstaaten) ausschließen, war der Berufung für die Jahre 2004, 2005 und 2006 sowie 3/2007, 5/2007 und 11/2007 im Ausmaß der Einschränkung statt zu geben. Für die Monate 3/2007 und 5/2007 war zusätzlich dazu die Steuerfreiheit der „innergemeinschaftlichen Werklieferungen“ zu berücksichtigen, weil auch diese Nachweise vorgelegt wurden.

Da die Lieferung zweier Fahrzeuge, für die die entsprechenden Nachweise im Berufungsverfahren erbracht wurden, außerhalb des Berufungszeitraumes erfolgte, konnte dem Berufungsbegehr diesbezüglich nicht Rechnung getragen werden. Die Berufung betr. Umsatzsteuerfestsetzungen 7/2007 und 9/2007 war damit mangels Nachweise für den Berufungszeitraum abzuweisen.

Nachdem letztendlich durch die Einschränkung der Berufung sämtliche Berufungspunkte betr. Umsatzsteuerfestsetzung 10/2007 weggefallen sind, war diese Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 4. Juni 2009