

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., X, vertreten durch Mag. Rothwangl & Partner, Steuerberatungs GmbH & Co KG, Kirchengasse 4, 8680 Mürzzuschlag, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 4. Juli 2013, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid die vom Beschwerdeführer (Bf.) in der Umsatzsteuererklärung ausgewiesenen innergemeinschaftlichen Lieferungen in Höhe von € 37.500 - nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens, im Zuge dessen vom Bf. die diesbezügliche Ausgangsrechnung, der Lieferschein, die Rechnung des Transportunternehmers und der CMR-Frachtbrief des Subunternehmers vorgelegt worden sind - mit nachstehender Begründung dem Normalsteuersatz in Höhe von 20% unterworfen:

"Da die vorgelegten Nachweise in vielen Punkten nicht übereinstimmen (es differieren Versendeort, Name des Empfängers, Lieferdatum) bestehen begründete Zweifel, dass die Ware tatsächlich nach Deutschland verbracht wurde. Die innergemeinschaftliche Lieferung konnte somit nicht anerkannt werden und der Verkauf der Maschinen wurde mit 20% verustet."

Die dagegen eingebrachte Beschwerde hat der Bf. im Wesentlichen wie folgt begründet:

Er habe im Dezember drei Maschinen an die Fa. Y GmbH nach Deutschland verkauft. Da die Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet geliefert worden seien, habe er die Steuerfreiheit gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 beansprucht.

Nach der Einreichung der Steuererklärungen habe er im Zuge eines Ergänzungsersuchens die Ausgangsrechnung und ein CMR-Papier, aus dem der Nachweis eines Maschinentransportes nach Deutschland hervorgehe, vorgelegt.

Die bisher nicht erfolgte Aufnahme der innergemeinschaftlichen Lieferung in die Zusammenfassende Meldung sei ebenfalls nachgeholt worden.

Auftragsgemäß sei die Maschine von der Fa. P GmbH, die sich des Subfrächters Q bedient habe, in die Bundesrepublik Deutschland, in ein Lager nach D-77815 Bühl geliefert worden.

Vereinbarungsgemäß hätte der Kunde die Transportrechnung bezahlen sollen; da dies aber nicht geschehen sei, habe die Fa. P GmbH im August 2012 (unter Bedachtnahme auf das Ausstellungsdatum der Rechnung 22. Juni 2012 wohl gemeint: Juni 2012) unter Bezugnahme auf den Transport vom 20. Dezember 2011 die Rechnung an den Bf. gelegt.

Zum Versendeort sei zu bemerken, dass die Wohnadresse des Bf. X sei, während sich der auch bei der Gewerbebehörde gemeldete Betriebsstandort immer in Z befunden habe, auf den auch das Transportpapier als Abholort laute.

Da die Ware nach Deutschland in ein Lager geliefert worden sei, würden die Daten nicht mit der Ausgangsrechnung übereinstimmen.

Das in der Ausgangsrechnung angegebene Lieferdatum müsste richtigerweise 20. Dezember 2011 lauten.

Der Empfänger, die Fa. Y GmbH habe im Juli 2013 auf dem in der Zwischenzeit in den Umsatzsteuerrichtlinien veröffentlichten Muster für Empfangsbestätigungen auch eine entsprechende Erklärung abgegeben, dass die Waren nach Deutschland gelangt seien. Diese Bestätigung sei vom Finanzamt als nicht ausreichend angesehen worden, da der Nachweis erst nachträglich erstellt worden sei.

Die Geschäftsleitung der Fa. Y GmbH habe nach weiterer Nachfrage den Geschäftsverlauf wie folgt bestätigt:

Die Maschinen seien nach Deutschland (Lager) geliefert und von dort weiter in die Türkei transportiert worden. Zu den bereits vorliegenden Unterlagen habe nun die Fa. Y GmbH als weiteren Nachweis eine Bestätigung der deutschen Zollbehörde vom 20. Dezember 2011 vorgelegt, aus dem der weitere Beförderungsverlauf ersichtlich sei.

Eine nach Art. 6 in Verbindung mit Art. 7 UStG 1994 steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung liege vor, wenn im Wesentlichen die nachstehenden materiellen Voraussetzungen erfüllt seien:

- Die Beförderung oder Versendung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet,
- der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt

- und der Erwerb des Gegenstandes ist im anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Wie diese Nachweise zu erbringen seien, sei in der dem Umsatzsteuerrecht der Mitgliedstaaten zugrunde liegenden Richtlinie 2006/112, nicht geregelt.

Grundsätzlich halte die entsprechende Verordnung fest, dass der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen müsse, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert habe.

Dies habe durch eine Abschrift der Rechnung, Lieferscheine und durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers (§ 2 Z 3) bzw. im Falle der Abholung der Waren durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder dessen Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern werde, zu erfolgen.

Nach VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146, könne die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht allein deshalb versagt werden, wenn im Zeitpunkt der Lieferung nicht alle formellen Nachweise erbracht worden seien.

Mit Erkenntnis vom 2.9.2009, 2005/15/0031, habe der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf EuGH 27.9.2007, C-146/05, "*Albert Collée*", zu Recht erkannt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vom inländischen Lieferant zu erbringen seien und im Bereich der Nachweisführung nicht auf den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen sei.

Es sei auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend. Entscheidend sei, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelinge, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorlägen. Weiters habe die Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eine wichtige Funktion für die Behandlung der Umsätze, da der Lieferant grundsätzlich davon ausgehen könne, dass der Erwerber im anderen Mitgliedstaat die Erwerbsbesteuerung vornehme.

Auch wenn Beförderungs- oder Versendungsnachweise fehlten und die Überprüfung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erst nach Ausführung der fraglichen Umsätze nachgeholt worden sei, könne nachträglich die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen in Anspruch genommen werden.

Der Bf. habe für die Voraussetzungen der Steuerfreiheit Transportpapiere vorgelegt und habe im Zuge des Beschwerdeverfahrens weitere - zum Zeitpunkt der Lieferung (Dezember 2011) erstellte - Nachweise beigebracht, aus denen hervorgehe, dass die Ware nach Deutschland gelangt sei. Die Maschinen seien von Deutschland in die Türkei geliefert worden, wobei eine bestätigte Ausfuhrbescheinigung der deutschen Zollbehörde vorliege.

Des Weiteren sei auf die Empfangsbestätigung des deutschen Abnehmers zu verweisen. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH seien auch später erbrachte Nachweise für die Prüfung der Steuerfreiheit zu würdigen und die Steuerfreiheit könne nicht allein aus formellen Gründen versagt werden.

Die bevollmächtigte Vertreterin der Fa. Y GmbH hat der bevollmächtigten Vertreterin des Bf. per Mail vom 1. September 2014 "Ausfuhrnachweise für die Maschinen Rechnung Nr. 100025" (ANHANG 1 und ANHANG 2) übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 7 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen dann steuerfrei, wenn Liefergeschäfte mit einem dort genannten Abnehmer durchgeführt und die Waren nachweislich von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat, in dem der Erwerb steuerbar ist, verbracht wurden. Wie der Nachweis dieser Warenbewegung ins übrige Unionsgebiet zu führen ist, regelt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 401/1996 idF BGBl. II Nr. 172/2010.

Die im vorliegenden Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen der Verordnung lauten:

"Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muß der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 3. (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und
2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke."

Gemäß § 7 Abs. 5 UStG 1994 ist die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch in folgender Weise führen:

1. Durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung oder
2. durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder durch eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64.

Ein Frachtbrief ist jedoch nur dann als Nachweis über die Warenversendung anzuerkennen, wenn er im Sinne der jeweils maßgeblichen Vorschriften ausgestellt ist und bestimmte (Mindest-)Angaben aufweist. Die zwingenden Angaben finden sich in Art. 6 Z 1 des BGBl. Nr. 138/1961, Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (CMR) [vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 7, Anm. 130].

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27. November 2014, 2012/15/0192, Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in seinem Erkenntnis vom 20. Dezember 2012, 2009/15/0146, ausgeführt, dass der Nachweis der materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vom inländischen Lieferer zu erbringen ist (vgl. die Urteile des EuGH vom 27. September 2007, C-409/04, *Teleos*, Rz 42 ff; vom 27. September 2007, C-184/05, *Twoh International*, Rz 23 ff sowie vom 6. September 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*, Rz 35 ff). Aus der Rechtsprechung des EuGH ist aber auch abzuleiten, dass im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend ist (vgl. das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, C-146/05, *Albert Collee*, Rz 29).

Entscheidend ist somit, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Beachtet er dabei die in der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 vorgezeichneten Beweisvorsorgemaßnahmen nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise für die Beförderung in das übrige Unionsgebiet vorzulegen (Achatz, in Lang/Weinzierl, FS Rödler, 2010, 13 ff, 18).

Ob der Nachweis der Beförderung erbracht ist, ist eine Frage der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung.

...

Vor diesem Hintergrund durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer seinen Nachweis- und Sorgfaltspflichten im Sinne der Rechtsprechung des EuGH (vgl. nochmals das Urteil des EuGH in der Rs *Mecsek-Gabona Kft*, Rz 45) nicht nachgekommen ist, und die Umsatzsteuerbefreiung mangels Nachweises der Beförderung in das übrige Unionsgebiet durch den Unternehmer versagen.

Eine weitergehende amtswegige Nachforschungspflicht hat sie bei dieser Sachlage nicht getroffen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴ Art 7 BMR, Rz 28)."

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

Der Bf. hat in der Rechnung vom 15. Dezember 2011, Nr. 100025, der Fa. Y GmbH in D-45478 Mülheim/Ruhr die Lieferung von

- 1 Stück Lateralfräsmaschine Mecof Sc8 Baujahr 1978
- 1 Stück Drehmaschine Victor V-turn 36 Baujahr 1996
- 1 Stück Drehmaschine Schäerer Baujahr 1972

zum Gesamtpreis von € 37.500 in Rechnung gestellt.

Im aktenkundigen, lediglich vom Bf. am 15. Dezember 2011 unterschriebenen "Lieferschein" finden sich neben der Wohnadresse des Bf. und seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der Anschrift des Abnehmers und seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer folgende Angaben:

"1 Stk. Lateralfräsmaschine inkl. Zubehör wie besichtigt.

1 Stk. Drehmaschine Victor zusätzlich Anlagen und Arbeitsplatzausrüstung

1 Stk. Drehmaschine Schäerer inkl. Lieferung der besichtigten Maschinen/Geräte

Die Ware bleibt bis zur vollständigen Bezahlung unser Eigentum."

In der Rechnung vom 22. Juni 2012, Nr. 3120678 hat der Gütertransportunternehmer Peter P GmbH dem Bf. unter der Leistungsbezeichnung "20.12.2011 Maschinentransport von Mitterdorf nach Bühl (D)" den Pauschalbetrag von € 2.040 brutto fakturiert.

Im aktenkundigen, vom Subfrächter Q am 20. Dezember 2011 ausgefertigten CMR-Frachtbrief, wird das Transportgut mit "Maschine" und das Bruttogewicht in kg mit "14.000" angegeben.

Unter Empfänger (Name, Anschrift, Land) - Feld 02 - findet sich folgende Eintragung:

"NN

MM

D-77815 Bühl"

Unter Entladeort (Postleitzahl, Land) - Feld 03 - findet sich die Eintragung:

"77815 D"

Unter Anweisungen des Absenders - Feld 13 - findet sich die Eintragung:

"Tel 00000"

Bei diesem "Empfänger" handelt es sich, wie aus der Website www.xxxxx hervorgeht, um ein weltweit tätiges Werkzeugmaschinenhandelsunternehmen, insbesondere auf dem Sektor "Gebrauchte Werkzeugmaschinen".

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist dieser Versendungsbeleg infolge unvollständiger Angaben - fehlende Anzahl, Zeichen und Nummern der Frachtstücke - nicht als Nachweis im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 idF BGBl. II Nr. 172/2010 für die Versendung der drei in

der Rechnung vom 15. Dezember 2011 als Liefergegenstände bezeichneten, gebrauchten Werkzeugmaschinen an die Fa. Y GmbH anzuerkennen.

Denn während in der Rechnung vom 15. Dezember 2011 als Liefergegenstände drei gebrauchte Werkzeugmaschinen angeführt sind, findet sich im Frachtbrief lediglich die Bezeichnung "Maschine" ohne nähere Angabe zur Stückzahl. Außerdem weist die Rechnung die Fa. Y GmbH, RR, als Empfänger der Lieferung aus, während im CMR-Frachtbrief die Fa. NN, MM, D-77815 Bühl, als Empfänger aufscheint.

Auch die im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten zwei Warenverkehrsbescheinigungen, in denen vom Hauptzollamt Duisburg am 20. Dezember 2011 die Ausfuhr von drei Werkzeugmaschinen - "gebr. CNC Drehmaschine Victor V-turn 36, komplett mit Zubehör, gebr. Drehmaschine Schaerer UD 800, komplett mit Zubehör und gebr. Flachsleifmaschine Elb SW H4 VA I, komplett mit Zubehör" - aus Deutschland bescheinigt wird, vermögen keinen Beweis dafür zu liefern, dass damit tatsächlich die in Rede stehenden Maschinen von der Fa. Y GmbH an den näher bezeichneten türkischen Empfänger geliefert worden sind. Denn die Nämlichkeit der Gegenstände kann ohne nähere Angaben, wie beispielsweise Herstellungsnummern oder diverse Codes, die vom Hersteller zur eindeutigen Identifikation der Maschinen vergeben werden, nicht verifiziert werden.

Dieselbe Beurteilung trifft auf das vorgelegte Carnet TIR zu, in dem sich unter "MANIFESTE DE MARCHANDISES" (= Ladungsliste) folgende Eintragungen finden:

"2 Packstücke gebrauchte Drehmaschinen komplett mit Zubehör und 1 Packstück gebrauchte Flachsleifmaschine komplett mit Zubehör - Gesamtgewicht: 21.300 kg"

Dass mit dieser völlig allgemein gehaltenen Bezeichnung, ohne nähere Nennung der Herstellerfirmen und ohne spezielle Typenbezeichnungen die Nämlichkeit der strittigen Maschinen keinesfalls verifiziert ist, bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen.

Hinzu kommt, dass auf diesem Zollpapier im Feld 5 als Ausfuhrland "ÖSTERREICH" aufscheint.

Auch aus den mit Mail vom 4. September 2014 dem Finanzamt übermittelten "Ausfuhrnachweisen" (ANHANG 1 und ANHANG 2) kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aus nachstehenden Erwägungen nichts für den Bf. gewonnen werden:

ANHANG 1:

Auch wenn darin vom Hauptzollamt Duisburg am 20. Dezember 2011 die Ausfuhr (Versender/Ausführer: Fa. Y GmbH) von:

"1 gebr. CNC-Drehmaschine Victor, Typ V-turn 36, komplett mit Zubehör

1 gebr. Drehmaschine Schaerer, Typ UD 800, komplett mit Zubehör"

in die Türkei an den näher bezeichneten Empfänger bescheinigt wird, kann damit nicht der Beweis erbracht werden, dass es sich um die strittigen Maschinen handelt. Denn während

in der Rechnung vom 15. Dezember 2011 für die beiden Drehmaschinen wenigstens die Baujahre angegeben sind, fehlt diese Angabe im ANHANG 1. Aber selbst die Angabe der Baujahre würde für sich allein, ohne Herstellungsnummer bzw. diverse Codes, die vom Hersteller zur eindeutigen Identifikation der Maschinen vergeben werden, keinesfalls ausreichen, um einen Beweis für die Nämlichkeit mit den strittigen Maschinen zu liefern.

ANHANG 2:

Auch wenn darin vom Hauptzollamt Duisburg am 25. Juli 2013 die Ausfuhr (Versender/ Ausführer: Fa. Y GmbH) von:

"1 gebrauchte Bettfräsmaschine - Universal Fabrikat MECOF-Typ CS 8 Baujahr 1978 komplett mit Zubehör"

in die Türkei an den näher bezeichneten Empfänger bescheinigt wird, kann damit nicht der Beweis erbracht werden, dass es sich um die strittige Maschine handelt. Denn weder in der Rechnung vom 15. Dezember 2011 noch im ANHANG 2 findet sich eine Herstellungsnummer bzw. ein diverser Code, der vom Hersteller zur eindeutigen Identifikation der Maschine vergeben worden ist. Somit ist die Nämlichkeit mit der strittigen Maschine nicht erwiesen.

Die vom Geschäftsführer der Fa. Y GmbH am 11. Juli 2013 unterfertigte Erklärung über den Empfang von Waren im Sinne des § 2 Z 3 der Verordnung, BGBl. Nr. 401/1996, weist folgenden Inhalt auf:

"Ich TT, Inhaber des Unternehmens Fa. Y GmbH, bestätige am heutigen Tag, 11.7.2013 die Waren laut Rechnungsnummer 100025 in X (= Angabe der Adresse des Übernahmeortes und des Mitgliedstaates) in meiner Funktion als Geschäftsführer, Empfänger übernommen zu haben."

Selbst wenn unter Bedachtnahme auf diese nachträglich erstellte Erklärung des Warenempfängers davon auszugehen wäre, dass er selbst den Auftrag zum Transport der Liefergegenstände nach Deutschland der Fa. Peter P GmbH erteilt hat, würde dies nichts an der Entscheidung ändern, da auf Grund der obigen Ausführungen der für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung vom Bf. zwingend zu erbringende Nachweis, dass die Liefergegenstände tatsächlich nach Deutschland gelangt sind, auch damit keinesfalls erbracht worden ist. Somit war die beantragte Umsatzsteuerbefreiung mangels Nachweises der Versendung der Liefergegenstände nach Deutschland zu versagen.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt,

der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4-BVG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich bei der Streitfrage, ob der Bf. einen geeigneten Nachweis für die Versendung der Liefergegenstände nach Deutschland erbracht hat, um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Somit ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. Februar 2015