

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.11.2014

Geschäftszahl

2012/15/0192

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerde des R P in F, vertreten durch Dr. Ralph Forcher, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Neutorgasse 51/II, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 22. August 2012, Zl. RV/0395-G/10, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 und Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung u. a. festgestellt, dass die vorgelegten Beförderungsnachweise im Sinne des § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996 mangelhaft seien (zB fehlende original unterschriebene Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten und in Abholfällen fehlende original unterschriebene Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Unionsgebiet befördern wird), weshalb die Umsatzsteuerbefreiung für die betroffenen Lieferungen zu versagen sei.

Gegen die daraufhin ergangenen Wiederaufnahme- und Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007 hat der Beschwerdeführer Berufung erhoben. Begründend führte er aus, er betreibe einen Kraftfahrzeughandel mit Gebrauchtwagen und habe in den Streitjahren u.a. innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt, die ordnungsgemäß quartalsmäßig in der Zusammenfassenden Meldung gemeldet worden seien. Der Buchnachweis sei ordnungsgemäß geführt worden. Die Kraftfahrzeugeinkäufe und -verkäufe seien monatlich in den beigeschlossenen Autoeinkaufs- und -verkaufslisten aufgezeichnet worden. Den innergemeinschaftlichen Lieferungen seien in den überwiegenden Fällen Abholfälle zugrunde gelegen, bei denen die Gebrauchtwagen von Kraftfahrzeughändlern aus den diversen Mitgliedstaaten bei ihm vor Ort abgeholt und in das übrige Unionsgebiet befördert worden seien. Bestätigungen über die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern der Abnehmer lägen vor. Er sei derzeit bemüht, von sämtlichen Abnehmern, wo die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung in den EU-Mitgliedstaat versagt worden sei, Beweise (Eidesstattliche Erklärungen, Bestätigung über Zulassung der Fahrzeuge im EU-Mitgliedstaat) beizubringen. Bezüglich des Kaufvertrages Nr. 44/07 über 4.200 EUR liege der Nachweis bereits vor und werde in Kopie beigelegt. Der Umstand, dass der Belegnachweis erst nachträglich erbracht werde, reiche für sich allein nicht aus, um einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Steuerfreiheit zu versagen. Vielmehr könne der Nachweis bis zum Schluss des Berufungsverfahrens nachgeholt werden.

Ergänzend zur Berufung übermittelte der Beschwerdeführer in der Folge Eidesstattliche Erklärungen samt Beilagen zu den Ausgangsrechnungsnummern 14/07, 22/07 und 65/07. Für die restlichen Abholfälle seien ebenfalls solche Erklärungen in deutscher Sprache angefordert worden. Diese seien aber - vermutlich auf Grund von Sprachproblemen, denn es seien Abholfälle nach Spanien, Polen, Ungarn, Slowenien, Deutschland, Slowakei, Griechenland und Rumänien versteuert worden - bislang noch nicht zurückgelangt.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur teilweise Folge. Begründend führte sie aus, der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorlägen, sei vom inländischen Lieferer zu erbringen. Der Rechtsprechung des EuGH sei zu entnehmen, dass im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der

Nachweiserbringung, abzustellen sei, sondern dass auch eine spätere Nachweisführung im Abgabeverfahren ausreichend sei. Entscheidend sei, ob dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelinge, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorlägen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei oder nicht. Der Berufung habe vor diesem Hintergrund - mit Ausnahme der Ausgangsrechnungsnummer 44/07 - kein Erfolg beschieden sein können: In den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden seien im Streitjahr 2005 drei Lieferungen (Ausgangsrechnungsnummern 53, 15 und 24), im Streitjahr 2006 drei Lieferungen (Ausgangsrechnungsnummern 12, 6 und 19) und im Streitjahr 2007 zehn Lieferungen (Ausgangsrechnungsnummern 14, 3, 22, 26, 31, 44, 47, 63, 65 und 67) infolge mangelhafter Beförderungsnachweise - fehlende original unterschriebene Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Unionsgebiet befördern werde, und fehlende Identitätsnachweise der Abholenden (zB Kopie der Reisepässe) - dem Normalsteuersatz von 20 % unterworfen worden.

Die vom Beschwerdeführer im Zuge des Berufungsverfahrens zu den Ausgangsrechnungsnummern 24/05, 19/06, 3/07, 31/07, 63/07, 22/07, 65/07 und 14/07 vorgelegten, nachträglich im Jahr 2010 über sein Ersuchen - "Sehr geehrter Kunde! Im Zuge einer Steuerprüfung hat das Finanzamt bei mir festgestellt, dass bei sämtlichen verkauften Pkw oder Lkw in ein anderes EU-Land eine unterschriebene Bestätigung des Kunden über die Ausfuhr ins jeweilige Land fehlt. In Ihrem Fall handelt es sich um folgendes

Fahrzeug: Marke: ... Baujahr: ... Fahrgestellnr.: ...

Rechnungsdatum: ... Ich wäre Ihnen sehr dankbar wenn sie mir die

beiliegende EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG unterschreiben würden und mit einer Kopie eines Lichtbildausweises an mich eingeschrieben zurückschicken würden." - unterfertigten und vielfach mit dem Firmenstempel des Abnehmers versehenen "Eidesstattlichen Erklärungen" - "Ich ..., wohnhaft ..., erkläre, dass ich das mit

Rechnungsnummer ... vom ... erworbene Fahrzeug mit der Fahrgestell-

Nr. ..., für die Firma ... nach ... verbracht habe." - stellten nach Ansicht der belangten Behörde keinen geeigneten Beförderungsnachweis im Sinne des § 2 Z 3 der VO BGBl. Nr. 401/1996 dar.

Im Zusammenhang mit der nachträglichen Erstellung der Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten bezüglich der Beförderung der Fahrzeuge in das übrige Unionsgebiet sei zu beachten, dass eine verspätete Erstellung die Beweiskraft des Nachweises in Frage stellen könne (Hinweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG4 Art 7 BMR, Tz 30). Auch wenn den "Eidesstattlichen Erklärungen" (erstmalig) Kopien von Lichtbildausweisen der unterfertigten Personen beigegeben seien, sei in höchstem Maße zu bezweifeln, dass sich der Beschwerdeführer nach einem Zeitraum von drei bis fünf Jahren bezüglich jeder einzelnen strittigen Lieferung noch erinnern könne, ob das jeweilige Fahrzeug tatsächlich von der Person, die die "Eidesstattliche Erklärung" im Jahr 2010 unterfertigt habe, abgeholt und in das übrige Unionsgebiet befördert worden sei, zumal im Zeitpunkt der Abholung vom Beschwerdeführer verabsäumt worden sei, zum Zwecke des Identitätsnachweises der abholenden Personen Kopien von den Reisepässen bzw. Lichtbildausweisen anzufertigen. An dieser Beurteilung vermöge auch der in der Berufungsergänzung zu den Ausgangsrechnungen 22/07, 65/07 und 14/07 genannte Hinweis auf die Aufzeichnungen im "Autobuch" nichts zu ändern. Denn dort finde sich in der Rubrik "Käufer, Land" jeweils lediglich eine unvollständige Bezeichnung des Firmenwortlautes des Abnehmers. Eine namentliche Nennung der jeweiligen Person, die das Fahrzeug tatsächlich abgeholt und in das übrige Unionsgebiet befördert habe, fehle jedoch in allen strittigen Fällen. Da demnach dem Beschwerdeführer der Nachweis, wem in den Jahren 2005 bis 2007 tatsächlich die Verfügungsmacht über die strittigen Fahrzeuge zum Zwecke der Beförderung in das übrige Unionsgebiet verschafft worden sei, nicht gelungen sei, habe dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden können.

Dies gelte auch bezüglich der Ausgangsrechnung 22/07. Zu dieser gehe aus dem vor dem Verkauf stattgefundenen Schriftverkehr zwar hervor, dass für die als Käufer des Fahrzeuges ausgewiesene Fa. S ein gewisser Herr Dejan D, der auch die "Eidesstattliche Erklärung" unterfertigt habe, aufgetreten sei. Dadurch sei der Beweis für die Nämlichkeit der Person, die tatsächlich das Fahrzeug in das übrige Unionsgebiet befördert habe, jedoch nicht erbracht. Denn es sei keineswegs zwingend, dass derjenige, der im Vorfeld des Kaufes aufgetreten sei, auch persönlich den Abholvorgang bewerkstelligt habe.

Hinzu komme, dass in der vom Beschwerdeführer textlich einheitlich abgefassten und den ausländischen Unternehmern zur Unterschriftsleistung übermittelten "Eidesstattlichen Erklärung" zwar der Bezug zur jeweiligen Rechnung hergestellt werde, aber der jeweilige Zeitpunkt der Übernahme und damit der Zeitpunkt des Beginns der Beförderung des Fahrzeuges durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten in das übrige Unionsgebiet fehle. Damit handle es sich aber bereits vom Erklärungsinhalt her um keine geeignete Erklärung im Sinne des § 2 Z 3 der VO BGBl. Nr. 401/1996, weil diese wohl jedenfalls eine datumsmäßige Angabe des Übernahmezeitpunktes beinhalten müsse, um zu dokumentieren, dass das Fahrzeug in Erfüllung des Umsatzgeschäftes in das übrige Unionsgebiet befördert worden sei. Auch in den Rechnungen finde sich kein Hinweis auf den Tag der Lieferung.

Bezüglich der Ausgangsrechnungsnummer 44/07 sei jedoch festzustellen, dass die vorliegenden Nachweise jenen der Ausgangsrechnungsnummer 23/07 entsprächen. Da die Steuerfreiheit des letztgenannten Umsatzes vom Finanzamt bereits anerkannt worden sei, sei der Berufung insoweit stattzugeben gewesen.

Zum Hinweis des Beschwerdeführers in der Berufung, die belangte Behörde habe in der Berufungsentscheidung vom 4. Juni 2009, RV/0305-G/08, einen gleich gelagerten Sachverhalt zu entscheiden gehabt, sei Folgendes zu bemerken: Der dieser durch Amtsbeschwerde angefochtenen Berufungsentscheidung zugrunde liegende Sachverhalt unterscheide sich insofern wesentlich vom vorliegenden Sachverhalt, als dort einerseits entsprechende Identitätsnachweise der Abholenden bereits im Zeitpunkt der Abholung angefertigt und andererseits mit den als Ersatz für die nach § 2 Z 3 der VO BGBl. Nr. 401/1996 fehlenden Erklärungen vorgelegten "Eidesstattlichen Erklärungen" u.a. auch Zulassungsbestätigungen aus dem übrigen Unionsgebiet vorgelegt worden seien.

Dem in der mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Beweisantrag, Auszüge aus der inländischen Genehmigungsdatenbank zu veranlassen, zum Nachweis dafür, dass die Kraftfahrzeuge nicht in Österreich angemeldet seien und somit schlüssigerweise das Inland verlassen hätten, sei nicht zu entsprechen. Der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorlägen, sei nämlich vom inländischen Lieferer zu erbringen. Im Übrigen könne der Beschwerdeführer aus der mit Wirksamkeit 1. Juli 2007 eingeführten Genehmigungsdatenbank (§ 30a KFG 1967), die Teil der zentralen Zulassungsevidenz sei, ohnedies nichts für sich gewinnen, weil in der Genehmigungsdatenbank lediglich die Genehmigungsdaten oder die Typendaten von einer Type angehörenden Fahrzeugen als Nachweis der Genehmigung im Sinne des § 37 Abs. 2 lit. a KFG 1967 zu speichern seien. Da demnach in dieser Datenbank lediglich alle technischen Daten eines Kraftfahrzeuges erfasst seien, aber weder zulassungsspezifische Daten wie Kennzeichen, Erstzulassungsdatum, An- und Abmeldedatum noch personenbezogene Daten enthalten seien, gehe der Antrag jedenfalls ins Leere.

Bezüglich des Antrages auf Zeugeneinvernahme jener, im übrigen Unionsgebiet wohnhaften Personen, die auf das Schreiben des Beschwerdeführers nicht geantwortet hätten, zur Bestätigung vor der Behörde, dass sie die Kraftfahrzeuge ins Ausland verbracht haben, sei auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten hinzuweisen, wonach es primär Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen wäre, die im Ausland lebenden Zeugen stellig zu machen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Beschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß Art. 7 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen dann steuerfrei, wenn Liefergeschäfte mit einem der 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 BGBl. Nr. 401/1996. Die im 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.

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, daß er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird."

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

BGBI. 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.

Im Rahmen der ihm zukommenden Schlüssigkeitsprüfung vermag der Verwaltungsgerichtshof die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht als unschlüssig zu erkennen: So wurden im Beschwerdefall im Zeitpunkt der Abholung nicht nur keine Erklärungen nach § 2 Z 3 der VO BGBI. Nr. 401/1996 erstellt, sondern weder Identitätsnachweise der Abholenden durch Kopie der Reisepässe angefertigt noch deren Namen im "Autobuch" des Beschwerdeführers verzeichnet. Wenn die belangte Behörde vor diesem Hintergrund die Jahre später nachträglich eingeholten und auf vorgefertigten Formularen des Beschwerdeführers erfolgten Bestätigungen der Beförderung durch seine Geschäftspartner als unzureichend für einen gleichwertigen glaubhaften Nachweis der Beförderung in das übrige Unionsgebiet ansah, kann darin keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Dass die nachträgliche Erstellung von Dokumenten die Beweiskraft des Nachweises in Frage stellen kann, ist ein allgemeines beweisrechtliches Problem (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG4 Art 7 BMR, Rz 30), mit dem sich die Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung einzelfallbezogen auseinander zu setzen hat. Dem ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nachgekommen.

Anders als im Erkenntnis vom 20. Dezember 2012, 2009/15/0146, konnte der Beschwerdeführer die behauptete Beförderung in das übrige Unionsgebiet im Rahmen der strittigen Umsätze im Beschwerdefall auch nicht durch Dokumente über das Beförderungsende, wie etwa durch zeitnahe Zulassungsbestätigungen aus dem übrigen Unionsgebiet, untermauern.

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).

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die in ihr behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 27. November 2014